

# JM-Aktuell

Aktuelle Informationen aus Rechtsprechung, Gesetzgebung und Verwaltung für unsere Mandanten

„Steuern“ – 04/2023

---

## Inhaltsverzeichnis

---

### Für alle Steuerpflichtigen

---

- 1 Keine Identität zwischen einer Erbengemeinschaft und einer aus den Miterben gebildeten GbR
- 2 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende: Aufnahme eines volljährigen Flüchtlings unschädlich
- 3 BFH hat gegen die Höhe der Säumniszuschläge bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken
- 4 Besteuerung eines Promotionsstipendiums
- 5 Erbschaftsteuer: Abgrenzung Nachlassregelungskosten/-verbindlichkeiten zu Nachlassverwaltungskosten

---

### Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

- 6 Lohnsteuer: Neue Programmablaufpläne rückwirkend zum 1.1.2023
- 7 Geldwerter Vorteil der Beiträge zu einer Gruppenkrankenversicherung: monatlicher Zufluss und Sachbezugsfreigrenze

---

### Für Unternehmer und Freiberufler

---

- 8 Bildung von Pensionsrückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung
- 9 AfA auf Aufwendungen für eine Homepage
- 10 Umsatzbesteuerung von Beiträgen an ein während der Corona-Pandemie geschlossenes Fitnessstudio
- 11 Betriebsaufgabegewinn eines Architekten unter Berücksichtigung der beruflich genutzten Bürofläche im Einfamilienhaus
- 12 Ansatz pauschaler Betriebsausgaben bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten
- 13 Ertragsteuerliche Behandlung der Kindertagespflege
- 14 Ausübung einer Tätigkeit als Heilpraktiker nicht in jedem Fall als freiberufliche Tätigkeit einzustufen
- 15 Unklarheiten zur umsatzsteuerlichen Organschaft (nur) teilweise geklärt
- 16 Umsatzsteuer: Vereinbarungsgemäß hinausgeschobene Vereinnahmung des Entgelts ändert nichts an der Steuerentstehung

---

### Für Personengesellschaften

---

- 17 Bei einer Holding-GmbH & Co. KG anfallende Kosten ggf. steuerlich nur teilweise abzugsfähig
- 18 Personenhandelsgesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 19 Zukunftsfinanzierungsgesetz: Mitarbeiterbeteiligungen und privater Vermögensaufbau sollen attraktiver werden

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 20 Veräußerung eines Einfamilienhauses nach Ehescheidung  
21 Vorsteuer aus Dachreparatur nach unsachgemäßer Errichtung einer Photovoltaikanlage kann steuerlich abzugsfähig sein

---

### **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 22 Die Einführung der körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen betreffend vororganschaftliche Mehrabführungen ist wegen Rückwirkung teilweise verfassungswidrig  
23 Anteilsverkauf: Verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft  
24 Organschaft: Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags  
25 Bewertung eines GmbH-Anteils mit stark disquotale ausgestalteten Rechten  
26 Geschäftsführerhaftung: Überwachungsverschulden, eigenes Unvermögen

### 1 Keine Identität zwischen einer Erbengemeinschaft und einer aus den Miterben gebildeten GbR

Erbfälle können zu mannigfaltigen rechtlichen Problemen führen, und dabei geht es im steuerlichen Bereich nicht nur um erbschaftsteuerliche Fragen. Vielmehr sind auch die ertragsteuerlichen Folgen zu beachten. Insoweit gilt zwar, dass der Übergang des Vermögens vom Erblasser auf die Erben als unentgeltlicher Vorgang im Grundsatz keine ertragsteuerlichen Folgen nach sich zieht. Zu beachten sind die Folgen aus der Erwirtschaftung von Erträgen des ererbten Vermögens durch die Erben.

Mit diesen Fragen hat sich jüngst der BFH auseinandergesetzt und insbesondere zur Frage Stellung bezogen, welcher Zusammenhang zwischen der Erbengemeinschaft und einer späteren, aus den Miterben gebildeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) besteht. Insoweit ist zunächst die zivilrechtliche Sicht zu beachten:

- Mit dem Erbfall fällt das Erbe von Gesetzes wegen, also ohne eine besondere Handlung, an die Erben. Wer Erbe ist, bestimmt sich im Grundsatz nach der gesetzlichen Regelung des Bürgerlichen Gesetzbuchs, ggf. nach einem vorhandenen Testament. Die Erben bilden sodann zivilrechtlich eine Erbengemeinschaft. Die Erbengemeinschaft ist keine werbende Gemeinschaft, sondern erreicht ihren Zweck schon dadurch, dass sie das Vermögen zur Befriedigung der Nachlassgläubiger und zum besten Nutzen der Miterben erhält. Anders als Personengesellschaften, die abgesehen von Gelegenheitsgesellschaften grds. auf Dauer ausgelegt sind, ist die Erbengemeinschaft von vornherein auf ihre Beendigung durch Erbauseinandersetzung angelegt. Bis zur Erbauseinandersetzung kann allerdings ggf. auch ein längerer Zeitraum vergehen.
- Die Erbauseinandersetzung kann zum einen dadurch erfolgen, dass das Erbe unter den Erben aufgeteilt wird und jeder der Erben dann einen Teil der Erbmasse zu Alleineigentum erhält. Zum anderen können die Erben aber auch das ererbte Vermögen oder ggf. auch nur Teile davon gemeinsam bewirtschaften. So kann z.B. ein ererbtes Mehrfamilienhaus gemeinsam weiter vermietet werden. Dies erfolgt dann zivilrechtlich nicht mehr in der Erbengemeinschaft, sondern im Zweifel in einer durch die (bisherigen) Miterben gebildete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Zweck dieser GbR ist dann die gemeinsame Bewirtschaftung des Vermögens.

Der BFH stellt nun in der Entscheidung vom 19.1.2023 (Az. IV R 5/19) heraus, dass zwischen der Erbengemeinschaft einerseits und einer von den (bisherigen) Miterben gebildeten GbR zu unterscheiden ist. Ein Übergang von der Erbengemeinschaft zur durch die von den (bisherigen) Miterben gebildeten GbR kann nicht als identitätswahrender Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz erfolgen, sondern bedarf der Einzelübertragung. So muss z.B. bei der Überführung einer Immobilie in eine solche GbR ein Notar bemüht werden, was letztlich dann zur Folge hat, dass die GbR als Eigentümerin in das Grundbuch eingetragen wird.

Aus steuerlicher Sicht ist zu beachten, dass die Erbengemeinschaft verschiedene Einkunftstatbestände nebeneinander verwirklichen kann. Werden z.B. eine Immobilie und ein gewerbliches Einzelunternehmen vererbt, so werden in der Erbengemeinschaft nebeneinander Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus dem Einzelunternehmen) und aus Vermietung und Verpachtung (aus der Immobilie) durch die Erben erzielt.

Dies ist anders bei einer durch die (ehemaligen) Erben später gebildeten GbR. Für diese gelten die allgemeinen steuerlichen Regeln für Personengesellschaften. So kann eine Personengesellschaft nicht nebeneinander gewerbliche Einkünfte und Überschusseinkünfte (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen) erzielen. Bei einer solchen gemischten Tätigkeit durch eine Personengesellschaft liegen vielmehr insgesamt gewerbliche Einkünfte vor. Dem kann nur entgangen werden dadurch, dass die verschiedenen Tätigkeiten in separaten Personengesellschaften – die die gleichen Gesellschafter haben können – ausgeübt werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Von besonderer Bedeutung ist ein klares und eindeutiges Auftreten der (ehemaligen) Erben nach Außen, also z.B. gegenüber Mietern einer geerbten Immobilie. So können diese „in Erbengemeinschaft“ auftreten, aber auch durch Abschluss eines GbR-Vertrags und Auftreten „in GbR“ als aus den (ehemaligen) Erben gebildete GbR.

#### **Hinweis:**

Im Hinblick auf das Agieren mittels GbR ist zu beachten, dass zum 1.1.2024 das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts in Kraft tritt, welches zivilrechtliche Änderungen mit sich bringt. Ab 2024 kann eine GbR nur noch dann z.B. als Eigentümerin einer Immobilie in das Grundbuch eingetragen werden, wenn die GbR selbst in das Unternehmensregister eingetragen wird und dadurch zur „eingetragenen GbR“ wird.

## **2 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende: Aufnahme eines volljährigen Flüchtlings unschädlich**

Alleinstehenden steht bei der Einkommensteuer ein Entlastungsbetrag zu, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht. Schädlich ist allerdings, wenn eine Haushaltsgemeinschaft mit einer volljährigen Person besteht (außer für diese steht ein Kinderfreibetrag/Kindergeld zu).

Im Streitfall war die Stpfl. alleinerziehende Mutter zweier Kinder und wohnte in einem Einfamilienhaus. Ab dem 1.8.2016 vermietete die Stpfl. zwei in dem Einfamilienhaus befindliche Zimmer an zwei syrische Brüder, an den minderjährigen M und an den volljährigen V. Nach den beiden Mietverträgen durften beide Syrer das Bad, die Küche und das Wohnzimmer mitbenutzen. Die beiden Syrer erhielten Sozialleistungen nach dem SGB II und waren im Haus der Stpfl. gemeldet. Für M erhielt die Stpfl. eine Pflegeerlaubnis nach § 44 SGB VIII. Die Stpfl. erhielt für die beiden Syrer kein Kindergeld. Das FA gewährte den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nur bis 31.7.2016, weil die Stpfl. mit V eine volljährige Person aufgenommen und mit diesem eine Haushaltsgemeinschaft begründet habe.

Das FG Berlin-Brandenburg entschied dagegen mit Urteil vom 28.2.2023 (Az. 6 K 6205/19), dass der Stpfl. der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zustand. Denn sie unterhielt mit dem volljährigen Syrer V keine Haushaltsgemeinschaft. Zwar gab es mit V eine volljährige Person, die seit dem 1.8.2016 in dem von der Stpfl. bewohnten Haus gemeldet war, so dass die Vermutung einer Haushaltsgemeinschaft gilt. Die Stpfl. hat diese gesetzliche Vermutung aber widerlegt. Im Streitfall ist auf Grund der Stellung als Mieter nicht anzunehmen, dass sich der volljährige V an den Kosten des gemeinsamen Haushalts beteiligt hat. Als Mieter gehörte es auch nicht zu seinen Pflichten, sich an den Aufgaben im Haushalt zu beteiligen. Nach Ansicht des Gerichts ändert sich dieses Ergebnis nicht dadurch, dass auch der M als minderjähriger Bruder des V ein Zimmer bei der Stpfl. angemietet und die Stpfl. eine Pflegeerlaubnis nach § 44 SGB VIII für M erhalten hatte. Die gesetzliche Vermutung der Haushaltsgemeinschaft erfasse vielmehr einen Volljährigen, der nicht als Mieter und/oder Flüchtling im Haushalt lebt, sondern auf Grund einer persönlichen Beziehung zum Stpfl., wie z.B. als Freund oder Freundin, dort wohnt und sich typischerweise am Haushalt finanziell oder tatsächlich beteiligen wird.

#### **Hinweis:**

Die Aufnahme volljähriger Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine ist nach Ansicht der FinVerw nicht steuerlich schädlich hinsichtlich des Alleinerziehenden-Entlastungsbetrags und insoweit kommt es auch nicht auf die Stellung als Mieter an.

## **3 BFH hat gegen die Höhe der Säumniszuschläge bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken**

Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten. Teilweise werden diese vergleichsweise hohen Säumniszuschläge in Anbetracht des lange Zeit sehr niedrigen Zinsniveaus für verfassungsrechtlich zweifelhaft angesehen.

Der BFH hat nun aber mit Entscheidung vom 15.11.2022 (Az. VII R 55/20) klargestellt, dass gegen die Höhe des Säumniszuschlags auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Die Rechtsprechung des BVerfG zur Höhe der Nachzahlungszinsen lasse sich nach Ansicht des Gerichts nicht auf Säumniszuschläge übertragen.

Die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen soll stark typisierend objektive Zins- und Liquiditätsvorteile erfassen, die dadurch entstehen, dass zwischen der Entstehung des Steueranspruchs und seiner Fälligkeit nach Festsetzung ein Zeitraum von mehreren Jahren liegen kann. Nachzahlungszinsen sind dementsprechend weder Sanktion noch Druckmittel, sondern ein Ausgleich für die Kapitalnutzung. Anders ist dagegen die Funktion der Säumniszuschläge. Der im Vergleich zu

den Zinsen erheblich höhere Säumniszuschlag ist in erster Linie ein Druckmittel eigener Art zur Durchsetzung fälliger Steuern und erfüllt primär eine bestrafende Funktion. Mit den Säumniszuschlägen wird das Ziel verfolgt, den Bürger zur zeitnahen Erfüllung seiner Zahlungsverpflichtungen anzuhalten und die Verletzung eben jener Verpflichtung zu sanktionieren. Die Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen ist damit nicht Haupt-, sondern nur Nebenzweck der Regelung.

**Hinweis:**

In Anbetracht der Höhe der Säumniszuschläge sollten in der Praxis Steuerzahlungen stets rechtzeitig erfolgen.

#### 4 Besteuerung eines Promotionsstipendiums

Die Frage, ob Stipendien steuerlich erfasst werden, ist oftmals strittig. Insoweit ist stets der Einzelfall zu würdigen. Zum einen können solche Zahlungen gar nicht steuerlich zu erfassen sein, weil keine steuerlich relevanten Einkünfte vorliegen, zum anderen kann auch eine grundsätzliche Steuerpflicht vorliegen, wenn der Stipendiat für die Gewährung eine wie auch immer geartete wirtschaftliche Gegenleistung zu erbringen hat. Zudem ist bei Steuerbarkeit auch die Anwendung einer Steuerbefreiung zu prüfen. Steuerbefreit sind insbesondere Stipendien, die aus öffentlichen Mitteln zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden.

Der BFH hatte nun über einen Fall zu entscheiden, der gewisse Breitenwirkung hat. Im Streitfall wurde die Stpfl. während ihrer Promotionszeit vom Freistaat Sachsen aus Mitteln des Landes sowie des Europäischen Sozialfonds (ESF) mit monatlich 800 € gefördert. Nach Maßgabe der Vergabebedingungen beteiligte sich ein privatwirtschaftliches Unternehmen in gleicher Höhe an der Finanzierung des Promotionsvorhabens und zahlte der Stpfl. ebenfalls monatlich 800 €. Die Stpfl. verpflichtete sich zum Einsatz ihrer „vollen Arbeitskraft“ für das Promotionsvorhaben und außerdem dazu, einen monatlichen Nachweis über die Tätigkeit für das Promotionsvorhaben zu führen, halbjährlich Zwischenberichte vorzulegen und dem Sächsischen Staatsministerium für Wissenschaft und Kunst ein Pflichtexemplar der Dissertationsschrift zur Verfügung zu stellen. Hinsichtlich der Ergebnisse ihres Promotionsprojekts unterlag sie einer fünfjährigen Ausübungs- und Verwertungspflicht in eben jenem Bundesland. Das FA besteuerte den aus Mitteln des ESF gezahlten Teil des Stipendiums nicht. Die vom Unternehmen bezogenen Zuwendungen sah es dagegen als steuerbare und steuerpflichtige sonstige Einkünfte an.

Mit Urteil vom 28.9.2022 (Az. X R 21/20) konnte der BFH letztlich den Fall nicht entscheiden und hat diesen für weitere Feststellungen an das FG zurückverwiesen. Von Bedeutung sind aber die Feststellungen des Gerichts:

- Eine **steuerliche Erfassung als sonstige Einkünfte** setzt voraus, dass die Stpfl. für die Gewährung der Leistungen aus dem Stipendium eine wirtschaftliche Gegenleistung hätte erbringen müssen. Insoweit stellt der BFH fest, dass die Pflicht der Stpfl., ihre Arbeitskraft der Promotion zu widmen, nicht als Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinn, sondern als eine lediglich Selbstverständliches wiedergebende Erwartungshaltung der Mittelgeber anzusehen ist. Nichts anderes gelte für die im Zuwendungsbescheid geregelten Berichts-, Mitteilungs- und Veröffentlichungspflichten sowie für die Pflicht zur Ablieferung eines Pflichtexemplars der Dissertationsschrift. Allerdings kann die bei Stipendien jedenfalls nicht allgemeinübliche Pflicht, die aus dem geförderten Vorhaben gewonnenen wissenschaftlichen Erkenntnisse innerhalb einer bestimmten Bindungsfrist ausschließlich im Geber-Bundesland beruflich zu verwerten, ggf. als konkretisierbare wirtschaftliche Gegenleistung der Stpfl. zu sehen sein, was vom FG nun im zweiten Rechtsgang zu prüfen ist.
- Eine **Steuerbefreiung** kann nur hinsichtlich des aus dem ESF finanzierten Teils des Stipendiums gewährt werden. Soweit der Stpfl. in gleicher Höhe von einem privatwirtschaftlichen Unternehmen Zahlungen zugeflossen sind, handelt es sich nicht um öffentliche Mittel im Sinne dieser Vorschrift, so dass die Anwendung der Steuerbefreiung ausscheidet.

**Hinweis:**

Ob Stipendien steuerlich zu erfassen sind und ob ggf. eine Steuerbefreiung greift, ist sorgfältig für den Einzelfall zu prüfen. Entscheidend sind die jeweiligen Stipendienbedingungen.

## 5 Erbschaftsteuer: Abgrenzung Nachlassregelungskosten/-verbindlichkeiten zu Nachlassverwaltungskosten

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil v. 18.8.2022 (Az. 7 K 2127/21) hat sich das FG Köln mit der Frage der Abgrenzung des gesetzlichen Begriffs „Kosten der Regelung des Nachlasses“ befasst und entschieden,

- dass dieser Begriff weit auszulegen ist und die Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses einschließlich der Bewertungskosten ebenso umfasst wie alle Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen.
- Beratungskosten für die Veräußerung von Nachlassgegenständen durch die Erben und Lagerkosten für die Aufbewahrung der Nachlassgegenstände bis zur Veräußerung seien aber keine abzugsfähigen Nachlassregelungskosten, sondern stellten nicht abzugsfähige Kosten der Nachlassverwaltung dar.

Hintergrund ist, dass das Erbschaftsteuergesetz bestimmt, dass bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs die Kosten abzugsfähig sind, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Dagegen sind Kosten für die Verwaltung des Nachlasses nicht abzugsfähig. Insoweit muss in der Praxis abgegrenzt werden. Diese Abgrenzung ist allerdings fließend. Grundsätzlich gilt, dass wenn Gewissheit über Umfang und Zusammensetzung des Nachlasses herrscht und der Erbe die Nachlassgegenstände in Besitz genommen hat, der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb endet. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Erhaltung, Mehrung, Nutzung oder Verwertung des Nachlassvermögens entstehen, sind keine Nachlassverbindlichkeiten.

### Hinweis:

Im Fachschrifttum werden als **die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage mindernde Kosten der Regelung des Nachlasses** z.B. genannt:

- Kosten für die Feststellung des Todes und für eine Todeserklärung,
- Kosten der Eröffnung eines Testaments,
- Kosten für einen Rechtsanwalt, Notariatskosten, Gerichtskosten für die gerichtliche und außergerichtliche Nachlassregulierung,
- Grundbuchberichtigungskosten,
- Kosten der Inventarerrichtung,
- Kosten der Erbauseinandersetzung (Verkaufskosten, Wertgutachten, Kosten für eine Auseinandersetzungsklage) und
- Kosten für ein Sachverständigengutachten über den Gesamtwert oder den Wert einzelner Nachlassgegenstände.

Dagegen sollen nach der Entscheidung des Finanzgerichts als **nicht abzugsfähige Kosten der Nachlassverwaltung** einzustufen sein:

- die Erfüllung laufender Verpflichtungen,
- die bei Veräußerung von Nachlassgegenständen zum Zwecke der Verwertung entstehenden Kosten, etwa Ablösebeträge an Mieter zwecks Grundstücksverkaufs,
- Aufwendungen, die durch die Veräußerung eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks entstehen (Maklerprovision),
- Lagerkosten (im Streitfall für zum Nachlass gehörende Kunstgegenstände), und zwar unabhängig von der Frage, ob es dem Testamentsvollstrecker möglich gewesen wäre, diese in seinen Räumlichkeiten zu lagern,
- Beratungskosten die Verwertung betreffend, was bspw. auch die Kosten der Restaurierung von Kunstgegenständen betrifft.

### 6 Lohnsteuer: Neue Programmablaufpläne rückwirkend zum 1.1.2023

Durch das Jahressteuergesetz 2022, welches erst im Dezember 2022 verkündet wurde, wurde der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (von 1 200 € auf 1 230 €) und der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, der bei Anwendung der Steuerklasse II berücksichtigt wird, um 252 € auf 4 260 € angehoben. Auf Grund der erst im Dezember 2022 erfolgenden Verkündung des Gesetzes konnten diese Änderungen nicht mehr in die Programmablaufpläne für den Lohnsteuerabzug 2023 aufgenommen werden. Diese Programmablaufpläne sind die Basis für die Berechnung der Lohnsteuer mit den Entgeltabrechnungsprogrammen. Die FinVerw hat nun geänderte Programmablaufpläne bekannt gegeben. Diese geänderten Pläne sind ab dem 1.4.2022 anzuwenden, was sich dem Anwender in einem Update des Entgeltabrechnungsprogramms zeigt. Da die gesetzlichen Änderungen aber bereits zum 1.1.2023 in Kraft getreten sind, gilt hinsichtlich der Anwendung:

- Der vor dem 1.4.2023 für die **Monate Januar bis März 2023** unter Berücksichtigung der bisherigen Programmablaufpläne aus November 2022 vorgenommene Lohnsteuerabzug ist vom Arbeitgeber grundsätzlich unter Berücksichtigung der neuen Programmablaufpläne zu korrigieren. Damit werden im Regelfall mit der Lohnabrechnung für April 2023 Korrekturen für die Monate Januar bis März 2023 ausgelöst.
- Die Verpflichtung zur Neuberechnung der Lohnsteuer besteht nicht, wenn z.B. der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber keinen Arbeitslohn mehr bezieht, weil z.B. das Arbeitsverhältnis zwischenzeitlich beendet wurde.

#### Hinweis:

Bei Anwendung der Steuerklasse II wird nur der Grundbetrag des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende i.H.v. 4 260 € berücksichtigt. Zusätzlich wird ein Erhöhungsbetrag für das zweite und jedes weitere Kind i.H.v. 240 € jährlich gewährt, was aber der Eintragung eines Freibetrags in den Lohnsteuerabzugsmerkmalen bedarf. Insoweit muss der Stpfl. beim Finanzamt einen Antrag im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren stellen.

#### Handlungsempfehlung:

Es sollte darauf geachtet werden, dass vor Durchführung der Lohnabrechnungen für den April 2023 die neuen Programmablaufpläne im Entgeltabrechnungsprogramm durch ein entsprechendes Programmupdate berücksichtigt worden sind.

### 7 Geldwerter Vorteil der Beiträge zu einer Gruppenkrankenversicherung: monatlicher Zufluss und Sachbezugsfreigrenze

Das FG Baden-Württemberg hatte darüber zu entscheiden, ob der geldwerte Vorteil der Arbeitnehmer aus einer vom Arbeitgeber abgeschlossenen Gruppenkrankenversicherung laufend monatlich anteilig zufließt – und damit die Sachbezugsfreigrenze von aktuell 50 € genutzt werden kann – oder ob ein jährlicher Zufluss vorliegt.

Im Streitfall hatte eine GmbH, die über 300 Arbeitnehmer beschäftigt, mit einer Versicherungsgesellschaft eine betriebliche Gruppenversicherung für ihre Arbeitnehmer abgeschlossen. Versichert wurden **Zusatzleistungen zur Krankenversicherung** (Vorsorge, Reise, Zahnbehandlung, Zahnersatz). Die Stpfl. war Versicherungsnehmerin, Hauptversicherte waren die Arbeitnehmer der Stpfl. Die Teilnahme an der Gruppenversicherung muss für die einzelne Versicherung zu dem Zeitpunkt beginnen, zu dem die Zugehörigkeit zum versicherbaren Personenkreis begann. Nach den „Versicherungsbedingungen für die betriebliche KV-Auslandsreise-Krankenversicherung (Gruppenversicherung)“ müssen die Beiträge für die Versicherung als laufende Monatsbeiträge gezahlt werden. Sie waren als Monatsbeiträge kalkuliert. Wenn die Versicherungsnehmerin mehrere Monatsbeiträge im Voraus zahlte, erhielt sie einen Nachlass. Dieser betrug 4 % bei jährlicher Vorauszahlung.

Die Stpfl. unterrichtete ihre Arbeitnehmer mit Schreiben vom 14.6.2012 über die Möglichkeit zur Erlangung des Versicherungsschutzes. Ein Wahlrecht der Arbeitnehmer zwischen Versicherungs-

leistung und Geldzahlung war nicht vorgesehen. Die mit den Arbeitnehmern abgeschlossenen Arbeitsverträge enthielten keine Regelungen zur Gewährung von Krankenversicherungsschutz. Die Stpfl. leistete die Beiträge jährlich als Einmalzahlung. Sie beliefen sich je Arbeitnehmer auf Beiträge zwischen 99,19 € und 432,92 €.

Das Finanzamt war nun der Auffassung, dass die geldwerten Vorteile aus der Gewährung des Versicherungsschutzes den Arbeitnehmern nicht laufend monatlich zufließen, sondern einmalig im Zeitpunkt der jährlichen Vorauszahlung an die Versicherungsgesellschaft. Somit sollte die Sachbezugsfreigrenze nicht zur Anwendung kommen.

Dies sieht das FG nun mit rechtskräftigem Urteil vom 21.10.2022 (Az. 10 K 262/22) anders. Es handele sich bei dem von der Stpfl. an deren Arbeitnehmer zugewandten Versicherungsschutz um laufenden Arbeitslohn, der den Arbeitnehmern regelmäßig und nicht einmalig im Kalenderjahr mit der Zahlung der Beiträge durch die Stpfl. an die Versicherungsgesellschaft zugeflossen sei. Im Zeitpunkt der jährlichen Beitragszahlung durch die Stpfl. hätte den Arbeitnehmern noch kein unentziehbarer Rechtsanspruch auf Versicherungsschutz für das Versicherungsjahr zugestanden. Er sei vielmehr abhängig vom Fortbestand des jeweiligen Dienstverhältnisses gewesen. Im Falle einer Beendigung des jeweiligen Dienstverhältnisses sei auch der Versicherungsschutz entfallen.

#### **Hinweis:**

Hierdurch unterscheidet sich der vorliegende Fall von der Besteuerung des Sachbezugs bei dem vergünstigten Erwerb einer Jahresnetzkarte (**Jobticket**), bei dem der Arbeitgeber sein Leistungsversprechen durch die Aushändigung des Fahrscheins einmalig erfüllt. In der Folge haben die Arbeitnehmer keine Ansprüche mehr gegen den Arbeitgeber, sondern nur noch gegenüber dem Verkehrsunternehmen, das die Beförderungsleistungen zu erbringen hat.

Dagegen hat der BFH entschieden, dass Sachbezüge auf Grund der Teilnahme an einem **Firmenfitness-Programm** laufender Arbeitslohn sind, wenn der Arbeitgeber sein vertragliches Versprechen, den teilnehmenden Arbeitnehmern die Nutzung bestimmter Fitnessanlagen zu ermöglichen, fortlaufend durch Einräumung der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit erfüllt.

Entscheidend ist also, ob der Anspruch immer nur für einen Monat gewährt wird und entziehbar ist, z.B., wenn der Arbeitnehmer aus dem Unternehmen ausscheidet. Insoweit ist stets der jeweilige Einzelfall sorgfältig zu gestalten. Ggf. ist die steuerliche Behandlung mittels Lohnsteueranrufungsauskunft abzuklären.

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

### **8 Bildung von Pensionsrückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung**

Die Passivierung von Pensionsrückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung ist deutlich restriktiver als in der Handelsbilanz. Dies gilt nicht nur für die Bewertung der Rückstellung, sondern auch für die Voraussetzungen hinsichtlich des Ansatzes. Steuerlich ist zunächst Voraussetzung für die Bildung einer Pensionsrückstellung, dass die Pensionszusage rechtsverbindlich erteilt wurde. Daneben setzt das Gesetz grundsätzlich voraus, dass die Zusage **keinen Vorbehalt der Minderung oder des Entzugs der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung** enthält. Nur unter sehr engen Einschränkungen ist ein Vorbehalt zulässig. Insbesondere ein Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs der Pensionszusage oder sonstige Vorbehalte, die nach der arbeitsrechtlichen Rechtsprechung den Widerruf nach freiem Belieben zulassen, schließen die Bildung einer steuerlichen Pensionszusage aus.

Dies bestätigt nun der BFH in der Entscheidung vom 6.12.2022 (Az. IV R 21/19). Insbesondere entscheidet das Gericht, dass die gesetzliche Regelung sehr eng auszulegen ist. Damit widerspricht der BFH der teilweise in der Fachliteratur vertretenen Auffassung. Im Streitfall ist die Bildung der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz versagt worden, weil die Pensionsregelung den Vorbehalt enthielt, dass eine ihr zu Grunde liegende „Transformationstabelle“ und der Zinssatz einseitig durch die pensionsverpflichtete Gesellschaft geändert werden könnten.

#### **Handlungsempfehlung:**

Pensionszusagen dürfen nur in ganz eng begrenztem Umfang Vorbehalte enthalten, damit steuerwirksam eine Pensionsrückstellung gebildet werden kann. Bestehende Pensionsrückstellungen sollten insoweit überprüft werden.



## 9 AfA auf Aufwendungen für eine Homepage

Aufwendungen für die Erstellung einer Homepage sind grundsätzlich auf Grund der mehrjährigen Nutzbarkeit zu aktivieren und können nur über die Abschreibung geltend gemacht werden. Die OFD Frankfurt a.M. hat nun mit Verfügung vom 22.3.2023 (Az. S 2190 A-031-St 214) mitgeteilt, dass insoweit von einer Nutzungsdauer von drei Jahren ausgegangen werden kann.

Dies vor dem Hintergrund, dass die FinVerw für die Abschreibung bestimmter Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung den Ansatz einer Nutzungsdauer von einem Jahr zulässt (verbunden mit dem Ansatz der vollen Jahres-AfA im Jahr der Anschaffung), was im Ergebnis eine Sofortabschreibung bedeutet. Aufwendungen für eine Homepage fallen aber nicht unter den Anwendungsbereich dieser Regelung.

### Handlungsempfehlung:

Im Übrigen kann die Nutzung der „Sofortabschreibung“ von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung steuerlich sehr vorteilhaft sein. Dies ändert allerdings nichts an der Tatsache, dass diese Wirtschaftsgüter in das Anlageverzeichnis aufzunehmen sind. Dann ist aber die Nutzungsdauer mit einem Jahr anzusetzen, so dass die Investitionskosten als Abschreibung unmittelbar im Jahr der Anschaffung aufwandswirksam werden.

## 10 Umsatzbesteuerung von Beiträgen an ein während der Corona-Pandemie geschlossenes Fitnessstudio

Während der Corona-Pandemie mussten Fitnessstudios zeitweise schließen. Teilweise wurde den Kunden ein gewisser „Ersatz“ in Form von Gratismonaten oder Onlinetrainingsangeboten angeboten. Wurden von den Kunden die Beiträge weitergezahlt, so stellt sich die Frage, ob insoweit umsatzsteuerpflichtige Leistungsentgelte vorliegen oder ob die vereinnahmten Beiträge nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.

Über einen solchen Fall hatte das Schleswig-Holsteinische FG zu entscheiden. Jedenfalls für den Streitfall kommt das Gericht mit Entscheidung vom 16.11.2022 (Az. 4 K 41/22) zu dem Ergebnis, dass die freiwillig fortgezahlten Beiträge in einem umsatzsteuerlich relevanten Zusammenhang mit den im Rahmen des Dauerschuldverhältnisses erbrachten Leistungen stehen und damit der Umsatzsteuer unterliegen. Für die Annahme eines Leistungsaustauschs sei es nach Ansicht des Finanzgerichts unerheblich, ob der Leistungsempfänger die bezogenen Leistungen tatsächlich verwendet. Zudem könnten auch versehentliche Zahlungen, in irriger Annahme einer (in Wirklichkeit nicht bestehenden) Leistungspflicht bewirkte Zahlungen oder auch bewusst freiwillige Zahlungen eine Gegenleistung darstellen.

### Handlungsempfehlung:

Die Entscheidung betrifft einen Sachverhalt, der in dieser oder in ähnlicher Form vielfach aufgetreten sein dürfte, da zur Zeit der Pandemie zahlreiche Einrichtungen keine (Präsenz-)Leistungen erbringen konnten. Da gegen die Entscheidung des Finanzgerichts nun die Revision vor dem BFH anhängig ist (Az. XI R 36/22), sollten vergleichbare Fälle verfahrensrechtlich offen gehalten werden. Jedenfalls ist stets der Einzelfall sorgfältig zu prüfen. So spielt es z.B. eine Rolle, ob während der Schließungszeit Ersatzleistungen angeboten worden sind und ob die Mitglieder Anspruch auf Gratismonate o.Ä. hatten.

## 11 Betriebsaufgabegewinn eines Architekten unter Berücksichtigung der beruflich genutzten Bürofläche im Einfamilienhaus

Im Streitfall nutzte ein Architekt eine Bürofläche im ansonsten selbst genutzten Einfamilienhaus. Anfang 2014 veräußerte der Stpfl. die Immobilie. Im Juni 2014 erklärte er eine Betriebsaufgabe. Bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns berücksichtigte dieser auch den Erlös aus der Veräußerung der Bürofläche. Der insoweit anzusetzende Wert stand aber im Streit. Insoweit war strittig, ob auch ein Teil des Gartens in die Ermittlung des Veräußerungserlöses einzubeziehen war.

Das Grundstück war 449 qm groß, wovon ca. 151 qm auf den Garten entfielen, und mit einem denkmalgeschützten ehemaligen Klostergebäude bebaut. Der Stpfl. erwarb das Grundstück im Jahr 1995 und renovierte das Gebäude umfassend. Im Rahmen dieser Baumaßnahmen wurde die Gartenfläche bis zu einer Tiefe von ca. 120 cm komplett ausgekoffert; es wurden teure Gewächse, wie beispielsweise eine Säuleneiche, eingebracht. Fortan wurde das Gebäude als Einfamilienhaus mit Architekturbüro und Mietwohnung genutzt; nach der Renovierung betrug die Gesamtfläche

des Gebäudes 339,76 qm, wovon 76,86 qm (22,62 %) auf das Büro des Stpfl. entfielen; eine Zugangsmöglichkeit zum Garten von dem im Dachgeschoss befindlichen Büro bestand nicht. Das Büro war dem Betriebsvermögen des Stpfl. zugeordnet.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 25.2.2014 veräußerte der Stpfl. das streitgegenständliche Grundstück zu einem Kaufpreis i.H.v. 850 000 €. Ausweislich des Kaufvertrages entfiel ein Betrag i.H.v. 70 000 € auf den Grund und Boden, 680 000 € auf das Gebäude und 100 000 € auf den Garten. In der Einkommensteuererklärung 2014 erklärte der Stpfl. bei der Ermittlung des Aufgabebezugswinns im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit aus der Veräußerung des streitgegenständlichen Grundstücks hinsichtlich der auf sein Büro entfallenden Flächen einen Betrag i.H.v. 165 000 €. Diesen Betrag ermittelte er, indem er von dem Kaufpreis i.H.v. 850 000 € den nach dem Kaufvertrag auf den Garten entfallenden Betrag i.H.v. 100 000 € subtrahierte und von der Differenz i.H.v. 750 000 € einen Anteil i.H.v. 22 % berücksichtigte.

Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, dass der Garten anteilig mit zu berücksichtigen sei und errechnete den Wert der Bürofläche mit 22 % von 850 000 €, also dem gesamten Kaufpreis für das Grundstück.

Das FG Münster bestätigte nun aber mit Urteil vom 18.10.2022 (Az. 2 K 3203/19 E) die Ansicht des Stpfl. Der auf einen Garten entfallende Anteil des Veräußerungspreises entfällt auf den Garten als selbständiges Wirtschaftsgut und ist damit nicht Teil des Veräußerungspreises für dem Betriebsvermögen zugeordnete Büroflächen auf dem Grundstück, wenn der Garten keinen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu den Büroflächen aufweist. Dieser Zusammenhang bestand wegen der fehlenden direkten Zugangsmöglichkeit von den im Dachgeschoss befindlichen Büroflächen zum Garten und der rein privaten Nutzung des Gartens im Urteilsfall nicht. Auch sei der Garten nicht von dem Wirtschaftsgut Grund und Boden erfasst, da sich dieser aufgrund der aufwändig hergestellten bzw. umfangreichen Umgestaltung mit besonderen Gestaltungselementen von einem lediglich einfach gestalteten Garten abgrenzte.

#### **Hinweis:**

Das FG hatte auch keine Bedenken im Hinblick auf die vertraglich vorgenommene Kaufpreisaufteilung. Weder bestanden Anhaltspunkte dafür, dass der Kaufpreis nur zum Schein bestimmt worden ist oder dass die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs gegeben sind. Dies unterstreicht, dass in der Praxis eine (angemessene) Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag vorgenommen werden sollte.

## **12 Ansatz pauschaler Betriebsausgaben bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten**

Die steuerlichen Einkünfte sind im Grundsatz anhand einer Gewinnermittlung zu ermitteln. Dabei können Betriebsausgaben nur insoweit angesetzt werden, als diese tatsächlich angefallen und nachgewiesen werden. Bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten lässt die FinVerw aus Vereinfachungsgründen den Ansatz pauschaler Betriebsausgaben zu. Diese Pauschalsätze sind nun **ab 2023** angehoben worden:

- bei **hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit** auf 30 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 3 600 € jährlich (bis VZ 2022: 2 455 €),
- bei **wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit** (auch Vortrags- oder nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit), soweit es sich nicht um eine nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder usw. handelt, deren Einnahmen bis zu 3 000 € im Jahr steuerfrei gestellt sind, auf 25 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 900 € jährlich (bis VZ 2022: 614 €). Der Höchstbetrag von 900 € kann für alle Nebentätigkeiten, die unter die Vereinfachungsregelung fallen, nur einmal angesetzt werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Stets können etwaige höhere Betriebsausgaben nachgewiesen werden. Insoweit kann jahresweise geprüft werden, ob der Ansatz der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben oder der Pauschalen günstiger ist. Gegebenenfalls kann auch aus Vereinfachungsgründen auf eine Aufzeichnung der Betriebsausgaben verzichtet werden, wenn absehbar ist, dass die Pauschalsätze nicht überschritten werden.

### 13 Ertragsteuerliche Behandlung der Kindertagespflege

Die FinVerw hat mit Schreiben v. 6.4.2023 (Az. IV C 6 – S 2246/19/10004 :004) mit Wirkung ab dem Jahr 2023 die Hinweise zur ertragsteuerlichen Behandlung der Kindertagespflege aktualisiert. Bei der Kindertagespflege nach § 22 Sozialgesetzbuch VIII (SGB VIII) wird von einer Kindertagespflegeperson ein in einer Kindertagesstätte ähnliches Angebot im familiären Rahmen geboten. Aus ertragsteuerlicher Sicht ist in diesen Fällen zu prüfen, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt und wie die Einkünfte zu ermitteln sind. Bei der Ermittlung der steuerlichen Einkünfte können die abzugsfähigen Betriebsausgaben mit Pauschalen angesetzt werden, was in der Praxis nicht nur die Gewinnermittlung deutlich vereinfacht, sondern vielfach auch zu einer niedrigeren Steuerbelastung führt. Insoweit gelten folgende Grundsätze:

#### **Einkunftsart:**

Hinsichtlich der Einkunftsart ist zu unterscheiden:

- Wird die Kindertagespflege im Haushalt der Kindertagespflegeperson, der Personensorgeberechtigten (z.B. Eltern) des Kindes oder in anderen geeigneten Räumen (z.B. in für die Durchführung der Kindertagespflege extra angemieteten Räumen außerhalb der Wohnung der Kindertagespflegeperson) vorgenommen und betreut die Kindertagespflegeperson Kinder verschiedener Personensorgeberechtigter eigenverantwortlich, handelt es sich um eine **selbständige erzieherische Tätigkeit**.
- Betreut die Kindertagespflegeperson ein Kind oder mehrere Kinder in dessen/deren Familie nach Weisungen der Personensorgeberechtigten, ist sie i.d.R. **Arbeitnehmer**. Die Personensorgeberechtigten sind die Arbeitgeber. Die Tagespflegeperson kann dann entweder die tatsächlich angefallenen Werbungskosten geltend machen oder alternativ den Arbeitnehmerpauschbetrag von 1 230 € im Jahr ansetzen.

#### **Hinweis:**

Diese Unterscheidung zwischen selbständiger Tätigkeit und Arbeitnehmertätigkeit ist insbesondere auch für die Auftraggeber (i.d.R. die Eltern der Kinder) wichtig. Wird die Tätigkeit der Kindertagespflegeperson als Arbeitnehmertätigkeit eingestuft, so treffen die Personensorgeberechtigten die Arbeitgeberpflichten, wie Lohnsteuerabzug und ggf. auch Anmeldung bei der Berufsgenossenschaft. Dies ist für den Einzelfall zu prüfen.

#### **Ermittlung des Gewinns bei einer selbständigen Kindertagespflegeperson:**

Liegt eine selbständige Tätigkeit vor, so wird der steuerliche Gewinn regelmäßig mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. Dabei sind die Einnahmen anzusetzen und von diesen Betriebsausgaben abzuziehen. Insoweit gilt:

- **Einnahmen:** Nach § 23 SGB VIII erhält die Kindertagespflegeperson eine laufende Geldleistung, die neben der Erstattung des Sachaufwands die Förderungsleistung der Kindertagespflegeperson anerkennen soll. Diese Geldleistung ist als steuerpflichtige Einnahme aus freiberuflicher Tätigkeit zu qualifizieren. Dies gilt unabhängig von der Anzahl der betreuten Kinder und von der Herkunft der vereinnahmten Mittel, also ob diese von den Sorgeberechtigten oder einer staatlichen Stelle gezahlt werden. Die vom Träger der öffentlichen Jugendhilfe geleisteten Erstattungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung, die Erstattungen zu einer angemessenen Alterssicherung und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung sind steuerfrei, d.h. diese Beträge fließen im Ergebnis nicht in die Ermittlung der Einkünfte ein.
- **Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben:** Von den steuerpflichtigen Einnahmen sind die tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Betriebsausgaben abzuziehen. Zu den Betriebsausgaben einer Kindertagespflegeperson gehören z.B. Nahrungsmittel, Ausstattungsgegenstände (Mobiliar), Beschäftigungsmaterialien, Fachliteratur, Hygieneartikel, Miete und Betriebskosten der zur Kinderbetreuung genutzten Räumlichkeiten, Kommunikationskosten, Weiterbildungskosten, Beiträge für Versicherungen, und, soweit unmittelbar mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehend, Fahrtkosten, Beiträge zur Alterssicherung, Unfallversicherung und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung sind dagegen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig; diese können aber ggf. – betragsmäßig begrenzt – als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden.
- **Betriebsausgabenpauschale für betreute Kinder:** Bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Kindertagespflegeperson lässt es die FinVerw aus Vereinfachungsgründen zu,

dass anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben von den erzielten Einnahmen 400 € je Kind und Monat pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden (bis zum Jahr 2022 gilt ein Pauschalbetrag von 300 €). Der Betriebsausgabenpauschale liegt eine wöchentliche Betreuungszeit von 40 Stunden (8 Stunden x 5 Tage) zu Grunde. Weicht die tatsächlich vereinbarte Betreuungszeit hiervon ab, ist die Betriebsausgabenpauschale zeitanteilig nach der nachfolgenden Formel zu kürzen:  $400 \text{ €} \times \text{vereinbarte wöchentliche Betreuungszeit (max. 40 Stunden)} / 40 \text{ Stunden}$ . Für Zeiten, in denen die Kindertagespflegeperson verhindert ist, die vereinbarten Betreuungszeiten selbst zu absolvieren (z.B. aufgrund von Urlaub, Krankheit oder Fortbildung), kann die Betriebsausgabenpauschale nur dann abgezogen werden, wenn das Betreuungsgeld für diese Zeit weitergezahlt wird.

- **Betriebsausgabenpauschale für Freihalteplätze:** Werden der Kindertagespflegeperson nach § 23 SGB VIII laufende Geldleistungen für sog. Freihalteplätze gezahlt, die im Fall einer Krankheits-, Urlaubs- oder Fortbildungsververtretung einer anderen Kindertagespflegeperson kurzfristig belegt werden können, wird bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben von den für den Freihalteplatz gezahlten Einnahmen 50 € je Freihalteplatz und Monat pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden. Bei Belegung der Freihalteplätze ist die Betriebsausgabenpauschale zeitanteilig (Verhältnis der Tage der Belegung des Freihalteplatzes im Monat zu pauschal 20 Arbeitstagen im Monat) zu kürzen. Andererseits ist insoweit die gekürzte Betriebsausgabenpauschale für betreute Kinder von 400 €/Monat/Kind zeitanteilig zu gewähren.
- **Grundsätzliche Voraussetzungen für den Abzug der Betriebsausgabenpauschale:** Findet die Betreuung im Haushalt der Personensorgeberechtigten oder in unentgeltlich zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten als selbständige Tätigkeit statt, können die Betriebsausgabenpauschalen nicht abgezogen werden. In diesen Fällen ist nur der Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben möglich. Im Übrigen dürfen die Betriebsausgabenpauschalen nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen abgezogen werden, d.h. die Einkünfte können maximal bis auf 0 € abgesenkt werden. Werden die Betriebsausgabenpauschalen angesetzt, so können tatsächlich angefallene Betriebsausgaben nicht geltend gemacht werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Wahl zwischen Ansatz der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben oder den Betriebsausgabenpauschalen kann im Grundsatz für jedes Jahr neu getroffen werden. Bei vergleichsweise geringen tatsächlichen Betriebsausgaben kann ggf. auf die Aufzeichnung der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben verzichtet werden und stets die Betriebsausgabenpauschalen angesetzt werden. Diese Fragen sind für den Einzelfall zu klären.

## **14 Ausübung einer Tätigkeit als Heilpraktiker nicht in jedem Fall als freiberufliche Tätigkeit einzustufen**

Die Abgrenzung zwischen freiberuflicher Tätigkeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb ist in der Praxis insbesondere deshalb sehr wichtig, weil Erstere nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Als freiberufliche Tätigkeit werden insbesondere die im Gesetz genannten Katalogberufe, wie z.B. Arzt, Architekt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Journalist und Übersetzer, eingestuft. Vor diesem Hintergrund stellt das FG Köln mit Urteil vom 4.3.2022 (Az. 6 K 1883/21) klar, dass allein die Ausbildung in einem Katalogberuf nicht ausreicht, um jede der Tätigkeiten des Stpfl. auch als solche des Katalogberufs einzustufen. Vielmehr muss die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit bzw. die angebotenen Leistungen dem Berufsbild des jeweiligen Katalogberufs entsprechen.

Im Streitfall betrieb der Stpfl. das Unternehmen „A“ und bot dabei erwachsenen Menschen mit einer psychischen Erkrankung, körperlichen oder geistigen Behinderung oder einer chronischen Suchterkrankung Unterstützung bei einer selbstbestimmten Lebensführung an. Bei den Patienten handelte es sich um kranke Personen, die in ihrer Wohnung betreut werden müssen. Sie waren nicht mehr in der Lage, sich allein in ihrer Wohnung zu versorgen. Für das Unternehmen A stellte der Stpfl. Fachkräfte, insbesondere Altenpfleger und Erzieher, an. Der Stpfl. selbst sei nach seiner Ausbildung Diplom-Sozialarbeiter, Diplom-Kunsttherapeut und „Heilpraktiker für Psychotherapie“.

Für das betreute Wohnen erhielt der Stpfl. vom Landschaftsverband Zahlungen, nicht jedoch von den Sozialkassen. Auf einer Rechnung an eine Rechtsanwältin für die Betreuung ihrer Klientin berechnet der Stpfl. „für einen abgesprochenen Folgezeitraum monatlich 200 € pauschal für in

aller Regel wöchentlich aufsuchende Termine, incl. sogenannte Krisenbesuche.“ Im Übrigen wurden monatliche Zahlungen je betreuter Person, z.T. inkl. Taschengeld, an den Stpfl. geleistet.

Das Finanzamt sah insoweit gewerbliche Einkünfte und keine freiberuflichen Einkünfte und unterwarf diese der Gewerbesteuer.

Das FG bestätigt, dass gewerbliche Einkünfte erzielt werden. Die Tätigkeit des Heilpraktikers als heilberufliche Tätigkeit ist mit den Tätigkeiten eines Arztes, Dentisten und Krankengymnasten insoweit vergleichbar, als das Ausüben der Heilkunde jede berufs- oder erwerbsmäßige Tätigkeit zur Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden am Menschen erfasst. Erforderlich sind ärztliche Kenntnisse im Hinblick auf das Ziel, die Art oder die Methode der Tätigkeit oder auch für die Feststellung, ob im Einzelfall eine Behandlung begonnen werden darf.

Allein die Ausbildung in einem Katalogberuf ist aber nicht ausreichend, um jede der Tätigkeiten des Stpfl. auch als solche des Katalogberufs und damit als freiberufliche einzustufen. Vorliegend führte der Stpfl. ein Unternehmen, das betreutes Wohnen als Gesamtleistung anbot, wozu u.a. auch Einzelgespräche gehörten. Durch diese sollte aber die Tätigkeit als die eines Heilpraktikers einzustufen sein. Die so zur Verfügung zu stellenden bzw. angebotenen und auch geschuldeten Leistungen erfüllen nach Ansicht des Finanzgerichts nicht die Kriterien einer selbständigen/heilenden Tätigkeit oder die eines Heilpraktikers, so dass diese insgesamt nicht als solche den freiberuflichen Einkünften zuzurechnen waren. Eine Einzelabrechnung der durchgeführten Leistungen, die eine genaue Zuordnung ermöglichen würde, erfolgte nicht. Dies verdeutlicht die Annahme, dass die Gesamtleistung geschuldet wurde.

#### **Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass die Abgrenzung stets für den Einzelfall sorgfältig zu prüfen ist. Soweit verschiedene Leistungen angeboten werden, welche teilweise als freiberufliche, teilweise als gewerbliche einzustufen sind und diese voneinander trennbar sind, kann für eine nach außen sichtbare Trennung gesorgt werden, so dass zumindest bei einem Teil der Einkünfte die Gewerbesteuerpflicht vermieden werden kann.

## **15 Unklarheiten zur umsatzsteuerlichen Organschaft (nur) teilweise geklärt**

Die inländische Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft, also die zusammengefasste steuerliche Erfassung von mehreren rechtlich selbständigen Unternehmen als ein Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinne stand grundsätzlich in Frage. Insbesondere die Vereinbarkeit der Bestimmung des Organträgers zum einzigen Stpfl. für die Umsätze der Organschaft mit dem Unionsrecht war strittig. Insoweit hat aber der Europäische Gerichtshof mit der Entscheidung vom 1.12.2022 (Rechtssache C-141/20 „Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie“) bestätigt, dass der nationale Gesetzgeber den Organträger zum einzigen Stpfl. einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, bestimmen kann, wenn der Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen.

Allerdings sind an das Merkmal der finanziellen Eingliederung als Voraussetzung für das Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft punktuell andere Anforderungen zu stellen als nach der bisherigen Rechtsprechung und Praxis. Dies stellt der BFH nun in der Entscheidung vom 18.1.2023 (Az. XI R 29/22 als Nachfolgeentscheidung zu der vorgenannten Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs) heraus. Zwar erfordert die **finanzielle Eingliederung** im Grundsatz, dass dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht. Eine finanzielle Eingliederung liegt aber auch dann vor, wenn die erforderliche Willensdurchsetzung dadurch gesichert ist, dass der Gesellschafter zwar über nur 50 % der Stimmrechte verfügt, er aber eine Mehrheitsbeteiligung am Kapital der Organgesellschaft hält und er den einzigen Geschäftsführer der Organgesellschaft stellt.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist zu prüfen, ob nach dieser geänderten Rechtsprechung in bislang nicht angenommenen Fällen nun eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Zu beachten ist, dass eine solche umsatzsteuerliche Organschaft stets und ohne weiteres vorliegt, wenn ein Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingliedert ist. Rechtsfolge ist insbesondere, dass dann nur der Organträger die Umsatzsteuer für die gesamte Organgruppe schuldet.

Allerdings hat der BFH nun erneut eine Frage zur steuerlichen Behandlung solcher Strukturen dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt (Vorlagebeschluss v. 26.1.2023, Az. V R 20/22). Und zwar geht es um die wichtige Frage, wie Leistungen zwischen einzelnen rechtlich selbständigen Einheiten einer solchen umsatzsteuerlichen Organschaft behandelt werden. Nach bisherigem Verständnis unterliegen solche Leistungen nicht der Umsatzbesteuerung. Dies kann insbesondere in den Fällen ganz erhebliche materielle Bedeutung erlangen, in denen der Leistungsempfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, wie z.B. häufig bei der Vermietung von Immobilien oder z.B. auch beim Betrieb eines Krankenhauses. In diesen Konstellationen verhilft die umsatzsteuerliche Organschaft nach bisherigem Verständnis dazu, dass solche **Innenumsätze** nicht zu einer endgültigen Belastung mit Umsatzsteuer führen.

Der BFH legt dem Europäischen Gerichtshof nun explizit (unter anderem) die Frage zur Beurteilung vor, ob entgeltliche Leistungen zwischen Personen innerhalb einer umsatzsteuerlichen Organschaft jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht. Eine solche Vorlage an den Europäischen Gerichtshof ist deshalb geboten, weil das nationale Umsatzsteuerrecht die EU-weite Mehrwertsteuersystemrichtlinie umsetzt und letztlich der Europäische Gerichtshof dafür Sorge trägt, dass das innerhalb der EU einheitliche Mehrwertsteuersystem auch nach einheitlichen Regeln ausgelegt wird.

**Hinweis:**

Damit sind (weiterhin) wichtige Fragen zur umsatzsteuerlichen Organschaft ungeklärt. In der Praxis kann dies zu erheblicher Rechtsunsicherheit führen. Unter Hinzuziehung fachlichen Rats sollten solche Fälle und das darin bestehende materielle Risiko aufgedeckt werden.

## **16 Umsatzsteuer: Vereinbarungsgemäß hinausgeschobene Vereinnahmung des Entgelts ändert nichts an der Steuerentstehung**

Im Regelfall der Sollversteuerung entsteht die Umsatzsteuer mit der Leistungsausführung. Der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts spielt insoweit keine Rolle. Anders ist dies nur ausnahmsweise dann, wenn zulässigerweise die Istversteuerung gewählt wird, wie z.B. häufig bei Freiberuflern.

Der BFH hat mit Beschluss vom 28.9.2022 (Az. XI R 28/20) klargestellt, dass auch eine vereinbarungsgemäß hinausgeschobene Vereinnahmung des Entgelts nichts an dem Zeitpunkt der Steuerentstehung ändert. Im Urteilsfall hatte der Unternehmer eine Photovoltaikanlage errichtet und mit dem Betreiber vereinbart, dass das Entgelt hierfür nur insoweit geschuldet wird, als es durch Einnahmen aus der Stromeinspeisung beglichen werden kann.

**Hinweis:**

Für den leistenden Unternehmer ist dies finanziell ungünstig, da dieser die Umsatzsteuer bereits mit Leistungsausführung an das Finanzamt abführen muss, das Entgelt aber möglicherweise erst deutlich später vom Kunden erhält.

---

## **Für Personengesellschaften**

---

### **17 Bei einer Holding-GmbH & Co. KG anfallende Kosten ggf. steuerlich nur teilweise abzugsfähig**

Vereinnahmt eine gewerbliche Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, so sind diese zu 40 % steuerfrei gestellt. Dies geschieht mit dem Ziel, eine mehrfache ungemilderte Belastung sowohl auf Ebene der Kapitalgesellschaft (dort mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) als auch bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft mit Einkommensteuer zu vermeiden. Diese teilweise Steuerfreistellung der Gewinnausschüttung hat aber auch zur Konsequenz, dass wirtschaftlich damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben entsprechend nur zu 60 % steuerlich berücksichtigt werden dürfen.

Insoweit ist nun nicht abschließend geklärt, welche Kosten mit den teilweise steuerfreien Gewinnausschüttungen in „wirtschaftlichem Zusammenhang“ stehen. Das FG Köln hatte nun insoweit über einen in der Praxis nicht selten vorkommenden Fall zu entscheiden. Im Urteilsfall ging es um eine GmbH & Co. KG, deren Tätigkeit ausschließlich darin bestand, Anteile an der A Verwaltungs- und Beteiligungs-GmbH zu halten. Im Streit stand nun, ob die Kosten für die Erstellung eines Konzernabschlusses sowie allgemeine Verwaltungskosten (u.a. Rechts- und Beratungskosten, IHK-Beiträge und Kontoführungskosten) dem teilweisen Abzugsverbot unterfallen.

Das FG Köln hat mit Urteil vom 25.8.2022 (Az. 3 K 999/20) hierzu entschieden, dass Konzernabschlusskosten und Gemeinkosten einer Holdinggesellschaft, deren einzige Tätigkeit im Halten einer GmbH-Beteiligung besteht, in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den hieraus erzielten Einnahmen stehen und damit nur zu 60 % steuerlich berücksichtigt werden dürfen. Da im Urteilsfall die gesamten Aufwendungen der Stpfl. keiner anderen Einkunftsquelle zuzuordnen waren, weil die Tätigkeit der GmbH & Co. KG allein im Halten der Beteiligung bestand, standen zwangsläufig sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit den teilweise steuerfreien Einnahmen aus der GmbH und unterlagen somit dem teilweisen Abzugsverbot.

#### **Hinweis:**

Diese Frage ist bislang höchstrichterlich noch nicht geklärt. Daher bleibt das nun beim BFH unter dem Az. IV R 25/22 anhängige Revisionsverfahren abzuwarten. In der Praxis muss allerdings das Risiko gesehen werden, dass in solchen Konstellationen das Finanzamt den steuerlichen Abzug auch von allgemeinen Verwaltungskosten teilweise versagt.

## **18 Personenhandelsgesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft**

Mittlerweile ist unstrittig, dass auch eine Personenhandelsgesellschaft mit einer „kapitalistischen Struktur“ – insbesondere also eine GmbH & Co. KG – Organgesellschaft im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft sein kann. Dies hat nun nochmals der BFH in der Entscheidung vom 16.3.2023 (Az. V R 14/21) bestätigt, andererseits aber auch Bedingungen gestellt, die erfüllt sein müssen, damit eine solche GmbH & Co. KG als Organgesellschaft anerkannt werden darf. Insbesondere muss sichergestellt werden, dass dann entsprechende Folgerungen bei dem umsatzsteuerlichen Organträger getroffen werden, damit die Besteuerung insgesamt richtig erfolgt.

Der Entscheidungssachverhalt stellte sich wie folgt dar: Es ging um die A-GmbH & Co. KG (KG). Gesellschafter der KG waren im Jahr 2010 (Streitjahr) die A-Verwaltungs-GmbH als Komplementärin ohne eigenen Kapitalanteil (Komplementär-GmbH) sowie die beiden Kommanditisten VA mit einem Kapitalanteil von 80 % und SA mit 20 %. Bei der KG bedurften Gesellschafterbeschlüsse nach dem Gesellschaftsvertrag grundsätzlich der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Gesellschafter der Komplementär-GmbH waren im Streitjahr ebenfalls VA zu 80 % und SA zu 20 %. Einziger Geschäftsführer war VA. VA verpachtete der KG mit Pachtvertrag aus 2008 das Betriebsgrundstück und diverse Maschinen, die wesentliche Betriebsgrundlagen der KG waren.

Zunächst gingen die Beteiligten davon aus, dass keine umsatzsteuerliche Organschaft bestand. Die KG gab in 2011 eine nicht zustimmungsbedürftige Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ab mit einer Umsatzsteuer von ... €, die vollständig bezahlt wurde. VA erklärte seine entgeltlichen Umsätze aus der Verpachtung der Betriebsgrundlagen ebenfalls mit einer Umsatzsteuererklärung 2010 vom 26.8.2011.

Die KG gab am 29.12.2015 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ab, in der sie keine Umsätze mehr erklärte. Der Stpfl. beantragte, das Bestehen einer Organschaft zwischen VA als Organträger und der KG als Organgesellschaft festzustellen. Änderungsanträge für VA als Organträger wurden nicht gestellt; insoweit lief am 31.12.2015 die Festsetzungsfrist ab.

Der BFH bestätigt, dass in der vorliegenden Konstellation nach der neueren Rechtsprechung eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Dies hat zur Folge, dass die Außenumsätze der GmbH & Co. KG grundsätzlich nicht von dieser, sondern von VA als Organträger zu erklären sind und dieser insoweit die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen hat. Allerdings stellt das Gericht auch heraus, dass eine Änderung der Besteuerung für die GmbH & Co. KG, also eine Anwendung der neueren Rechtsprechung, voraussetzt, dass der Organträger für seine Steuerfestsetzung einen Änderungsantrag stellt.

Zum Vorliegen der umsatzsteuerlichen Organschaft im Streitfall führt der BFH aus:

- Im Streitfall war VA auf Grund der Verpachtung an die KG Unternehmer. Auch die KG übte eine unternehmerische Tätigkeit aus.
- Die KG war in das Unternehmen des VA finanziell eingegliedert, da VA über die Mehrheit der Stimmrechte bei der KG verfügte. Die wirtschaftliche Eingliederung ergab sich aus der Verpachtung von für das Unternehmen der KG wesentlichen Betriebsgegenständen durch VA. Die organisatorische Eingliederung folgte daraus, dass VA einziger Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH war, die allein für die KG geschäftsführungs- und vertretungsbefugt war.
- VA war damit in der Lage, seinen Willen bei der Organgesellschaft durchzusetzen, so dass es ihm auch möglich war, die Umsätze des im Organkreis zusammengefassten Unternehmens ordnungsgemäß zu versteuern und den sich daraus ergebenden Verpflichtungen auch im Hinblick auf die Umsatzfähigkeit der Organgesellschaft nachzukommen.

Insbesondere steht der Annahme der umsatzsteuerlichen Organschaft nicht entgegen, dass an der GmbH & Co. KG neben VA auch weitere Gesellschafter beteiligt sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind.

Allerdings kam vorliegend die Anwendung der neueren Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft nicht zur Anwendung. Denn macht eine KG geltend, dass sie auf Grund geänderter Rechtsprechung Organgesellschaft und damit nicht Steuerschuldnerin sei, setzt die Aufhebung einer gegenüber der KG ergangenen Steuerfestsetzung voraus, dass der Organträger zur Vermeidung eines widersprüchlichen Verhaltens einen Antrag auf Änderung der für ihn vorliegenden Steuerfestsetzung stellt. Organträger und Organgesellschaft können nicht beanspruchen, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil (z.B. Organträger) auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil (z.B. Organgesellschaft) nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden. Hierzu sind nun für den Streitfall in einem zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen, insbesondere ob eine nachträgliche Antragstellung bei VA verfahrensrechtlich noch möglich ist.

**Handlungsempfehlung:**

Gerade bei GmbH & Co. KG sollte in der Praxis sehr sorgfältig geprüft werden, ob möglicherweise eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Dann wären deren Folgen insbesondere in den Umsatzsteuererklärungen abzubilden. Für diese Prüfung ist anzuraten, steuerlichen Rat einzuholen.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 19 **Zukunftsfinanzierungsgesetz: Mitarbeiterbeteiligungen und privater Vermögensaufbau sollen attraktiver werden**

Gemeinsam vom BMF und vom BMJ wurde nun der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Finanzierung von zukunftssichernden Investitionen (Zukunftssicherungsgesetz) veröffentlicht. Mit dem Zukunftsfinanzierungsgesetz soll der private Vermögensaufbau unterstützt und mehr privates Kapital für Zukunftsinvestitionen in Klimaschutz und Digitalisierung mobilisiert werden. Es wird als erforderlich angesehen, die Leistungsfähigkeit des deutschen Kapitalmarkts zu stärken und die Attraktivität des deutschen Finanzstandorts als bedeutenden Teil eines starken Finanzplatzes Europa zu erhöhen. Insbesondere Start-ups, Wachstumsunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) als Treiber von Innovation soll der Zugang zum Kapitalmarkt und die Aufnahme von Eigenkapital erleichtert werden.

Aus steuerlicher Sicht sind insbesondere folgende Punkte herauszustellen:

- Die Arbeitnehmersparzulage soll ab 2024 unabhängig vom Einkommen gewährt werden. Um die Attraktivität der Anlage vermögenswirksamer Leistungen in Vermögensbeteiligungen zu erhöhen, wird der Höchstbetrag für die geförderten vermögenswirksamen Leistungen mit einer Anhebung auf 1 200 € verdreifacht. Die höchstmögliche Arbeitnehmer-Sparzulage beträgt danach ab 2024 240 € p.a. (1 200 € x 20 %). Bisher sind es 80 € (400 € x 20 %).



- Die Steuerbefreiung für den Vorteil des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen (Aktien, GmbH-Anteile etc.) am Unternehmen des Arbeitgebers soll mit Wirkung ab 2024 von derzeit 1 440 € auf 5 000 € angehoben werden. Allerdings werden nur noch solche Vorteile steuerfrei gestellt, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden und nicht mehr in Form einer Entgeltumwandlung.
- Mit verschiedenen Änderungen sollen die steuerlichen Vorschriften zur aufgeschobenen Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligung von Arbeitnehmern ausgeweitet werden und damit insbesondere die Gewährung von Unternehmensanteilen als Vergütungsbestandteil für die Unternehmen und deren Beschäftigte attraktiver gestaltet.

**Hinweis:**

Im Gesetzgebungsverfahren können sich insoweit noch Änderungen ergeben.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 20 Veräußerung eines Einfamilienhauses nach Ehescheidung

Veräußert der geschiedene Ehegatte im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung anlässlich der Ehescheidung seinen Miteigentumsanteil an dem gemeinsamen Einfamilienhaus an den früheren Ehepartner, kann der Verkauf als privates Veräußerungsgeschäft der Besteuerung unterfallen, wie der BFH mit Urteil vom 14.2.2023 (Az. IX R 11/21) entschieden hat.

Der Urteilsfall stellte sich wie folgt dar:

- Der Stpfl. hatte zusammen mit seiner früheren Ehefrau im Jahr 2008 ein Einfamilienhaus erworben und dieses zunächst mit ihr und dem gemeinsamen Kind bewohnt.
- Nachdem die Ehe in die Krise geriet, zog der Ehemann 2015 aus dem Objekt aus. Die Ehefrau verblieb mit dem gemeinsamen Kind in der Immobilie. Anschließend wurde die Ehe geschieden.
- Im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung im Scheidungsverfahren kam es zwischen den getrennt lebenden Ehepartnern zum Streit über die Immobilie. Nachdem die Ehefrau dem Stpfl. die Versteigerung angedroht hatte, veräußerte der Ehemann im Jahr 2017 seinen hälftigen Miteigentumsanteil an die Ehefrau. Diese nutzte die Immobilie weiterhin mit dem gemeinsamen Kind zu eigenen Wohnzwecken.

Das Finanzamt unterwarf den Gewinn aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils der Einkommensteuer. Dies bestätigte nun der BFH. Ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft liegt vor, wenn eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren angeschafft und wieder veräußert wird. Dies gilt auch für einen hälftigen Miteigentumsanteil, der im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach einer Ehescheidung von einem Miteigentümer an den anderen veräußert wird.

Vorliegend war die steuerliche Erfassung auch nicht wegen der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ausgeschlossen. Zwar ist die Veräußerung einer Immobilie dann nicht steuerbar, wenn die Immobilie durchgängig zwischen Anschaffung und Veräußerung oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Ein in Scheidung befindlicher Ehegatte nutzt das in seinem Miteigentum stehende Immobilienobjekt aber nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken, wenn er ausgezogen ist und nur noch sein geschiedener Ehegatte und das gemeinsame Kind weiterhin dort wohnen.

Auch sah das Gericht keine das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts ausschließende Zwangslage, wie z.B. bei einer Enteignung oder einer Zwangsversteigerung. Zwar hatte die geschiedene Ehefrau ihren Ex-Partner erheblich unter Druck gesetzt. Letztlich hat dieser aber seinen Anteil an dem Einfamilienhaus an seine geschiedene Frau freiwillig veräußert.

### **Handlungsempfehlung:**

Soweit solche Vorgänge zeitlich steuerbar sind, sollte eine Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist nach dem Erwerb vermieden werden. Ist die Zehnjahresfrist abgelaufen, so ist die Immobilienveräußerung steuerlich nicht mehr relevant.

## **21 Vorsteuer aus Dachreparatur nach unsachgemäßer Errichtung einer Photovoltaikanlage kann steuerlich abzugsfähig sein**

Im Streitfall betrieb der Stpfl. als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer eine Photovoltaikanlage. Die Installation der Anlage erfolgte im Jahr 2009. Er lieferte den von der PV-Anlage erzeugten Strom umsatzsteuerpflichtig an den zuständigen Netzbetreiber, ordnete die PV-Anlage rechtzeitig vollständig einem Unternehmen zu und nahm den vollen Vorsteuerabzug für die PV-Anlage in Anspruch.

Im Jahr 2019 (Streitjahr) wurde festgestellt, dass auf Grund der unsachgemäßen Montage der PV-Anlage im Jahr 2009 das Dach beschädigt ist. Durch das nicht fachgerechte Anbohren der Ziegel konnte Feuchtigkeit in das Dach eindringen. Zivilrechtliche Ansprüche des Stpfl. gegen die Montagefirma der PV-Anlage waren nach Angaben des Stpfl. verjährt. Der Stpfl. ließ auf eigene Kosten den Schaden in dem Umfang, in dem es erforderlich war, reparieren. Die für die notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge machte der Stpfl. in der Umsatzsteuer-Voranmeldung gegenüber dem Finanzamt geltend. Das FA hingegen versagte den Vorsteuerabzug, da das Dach den privaten Wohnraum bedeckte und daher ausschließlich nichtunternehmerisch genutzt werde.

Der BFH bestätigt nun mit Urteil vom 7.12.2022 (Az. XI R 16/21) die Ansicht des Stpfl. Maßgebend für den Vorsteuerabzug sei nicht nur die Verwendung der vom Stpfl. bezogenen Eingangsleistung, sondern auch der ausschließliche Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes. Vorliegend wurde der Schaden an dem Dach durch die unternehmerische Tätigkeit des Betriebs der Photovoltaikanlage verursacht. Daher stehe dem Unternehmer für die zur Beseitigung des Schadens notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten der Vorsteuerabzug zu. Die weitere, auch eigenen Wohnzwecken dienende Nutzung des Hausdachs sei für den Vorsteuerabzug jedenfalls dann nicht maßgeblich, wenn dem Unternehmer über die Schadensbeseitigung hinaus in seinem Privatvermögen kein verbrauchsfähiger Vorteil verschafft werde.

### **Hinweis:**

Dieses Urteil hat auch aktuell unter Geltung des Nullsteuersatzes für Lieferung und Montage bestimmter PV-Anlagen weiterhin Bedeutung – jedenfalls soweit der Betrieb der PV-Anlage umsatzsteuerlich relevant ist.

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

## **22 Die Einführung der körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen betreffend vororganschaftliche Mehrabführungen ist wegen Rückwirkung teilweise verfassungswidrig**

Mit seinem Beschluss v. 14.12.2022 (2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14) hat das BVerfG entschieden, dass die rückwirkende Einführung einer körperschaftsteuerrechtlichen Regelung betreffend vororganschaftliche Mehrabführungen teilweise nichtig ist, weil die damit einhergehende sog. unechte Rückwirkung mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes in bestimmten Fallgruppen unvereinbar ist.

Konkret von der teilweisen Nichtigkeit betroffen sind § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG. Nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG gelten Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. Gemäß § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG ist diese potenziell körperschaftsteuererhöhend wirkende Vorschrift erstmals für (vororganschaftliche) Mehrabführungen von Organgesellschaften für nach dem 31.12.2003 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. Diese Regelung ist vor dem Hintergrund der Tatsache zu sehen, dass die Begründung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft insbe-

sondere den Abschluss eines wirksamen Gewinnabführungsvertrags voraussetzt. Wird die Organshaft anerkannt, dann werden Gewinne bzw. Verluste der Organgesellschaft steuerlich beim Organträger erfasst. Allerdings liegt dann eine sog. Mehrabführung vor, wenn der handelsrechtlich abgeführte Gewinn über den Steuerbilanzgewinn hinausgeht.

Das BVerfG sieht in der damit verbundenen Übergangsregelung einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes und hat u.a. folgende Aspekte hervorgehoben:

- Die umstrittenen Regelungen zu den Mehrabführungen hätten eine belastende Wirkung, die mit einer unechten Rückwirkung einhergehe. Diese unechte Rückwirkung sei mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes unvereinbar, soweit sie Mehrabführungen einer Organgesellschaft an ihren Organträger erfasse, die vor dem 1.1.2007 auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrags, der in der Zeit zwischen der Veröffentlichung des einschlägigen BFH-Urteils am 5.3.2003 und dem 13.8.2004 (Zuleitung des Gesetzesentwurfs an den Bundesrat) geschlossen worden ist, erfolgt seien. Diese Rückwirkung sei nicht durch überwiegende Interessen der Allgemeinheit gerechtfertigt. Auch bei Mehrabführungen, die auf den Schluss eines nach dem 31.12.2003, aber spätestens am 15.12.2004 (Zeitpunkt der Verkündung der Neuregelung) endenden Wirtschaftsjahres erfolgt sind und auf einem vor dem 5.3.2003 geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruhen, verstoße die unechte Rückwirkung gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes.

#### **Hinweis:**

In einschlägigen Fällen sollte also sorgfältig geprüft werden, ob entsprechende finanzbehördliche Entscheidungen noch änderbar (nicht bestandskräftig) sind. Das BVerfG geht allerdings davon aus, dass sein Beschluss vom 14.12.2022 Zeiträume einer weitgehend abgeschlossenen Veranlagung betrifft, so dass es auch das Ergebnis einer (teilweisen) Nichtigkeitserklärung der Normen (anstelle einer bloßen Unvereinbarkeitserklärung, wie sie häufiger bei Steuer- und Abgabengesetzen ausgesprochen wird) für vertretbar hielt.

Über den Einzelfall hinaus ist positiv hervorzuheben, dass das BVerfG die Unzulässigkeit der echten Rückwirkung erneut unterstreicht und auch die Grenzen der Zulässigkeit der unechten Rückwirkung nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hervorhebt.

### **23 Anteilsverkauf: Verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft**

§ 17 EStG regelt schon seit vielen Jahren, dass auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert (nach aktueller Rechtslage: zu mindestens einem Prozent) beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Dabei steht die sog. verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine (andere) Kapitalgesellschaft der Veräußerung der Anteile gleich (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 13.12.2022 (Az. IX R 5/22) zu sehen, mit dem der BFH in Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung zu dieser Problematik der verdeckten Einlagen festgestellt hat, dass

- verdeckte Einlagen – im Gegensatz zu offenen Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten – Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils seitens eines Anteilseigners oder einer ihm nahestehenden Person an seine Kapitalgesellschaft ohne wertadäquate Gegenleistung sind, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Dabei ist das Gesellschaftsverhältnis als ursächlich für die Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft anzusehen, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Bleibe ein vereinbarter Kaufpreis hinter dem Wert eines eingelegten Anteils an einer Kapitalgesellschaft zurück, liege eine gemischte verdeckte Einlage vor;
- der maßgebliche Zeitpunkt für die Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung – auch für Zwecke des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG – der Abschluss des Vertrags ist, der der Gewährung des Vermögensvorteils zu Grunde liegt, also das Verpflichtungsgeschäft, nicht hingegen der Erfüllungszeitpunkt, und

- wenn eine verdeckte Einlage vorliegt, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der gemeine Wert der Anteile gem. § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG an die Stelle des Veräußerungspreises tritt. Der gemeine Wert der Anteile wird nach § 11 Abs. 2 BewG bestimmt.

Im Streitfall war – sehr verkürzt dargestellt – strittig gewesen, ob die Veräußerung von Anteilen an einer GmbH an eine andere GmbH, an der der Stpfl. ebenfalls beteiligt war, eine (gemischte) verdeckte Einlage dargestellt, damit den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG erfüllt und in der Folge zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn geführt hatte. Der Stpfl. war konkret an verschiedenen GmbH einer Unternehmensgruppe beteiligt, die im Jahr 2003 in wirtschaftliche Schwierigkeiten geriet und saniert werden musste. Im Zuge der Sanierung gründete der Stpfl. eine H-GmbH, die er nach Beendigung der Sanierung an die ebenfalls ihm zuzurechnende A-GmbH zum Nennbetrag von 25 000 € veräußerte.

Das FA wertete die Übertragung der Beteiligung an der H-GmbH zum Nennwert von 25 000 € als eine verdeckte Einlage des Stpfl. in die A-GmbH i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, ermittelte einen gemeinen Wert der übertragenen Beteiligung i.H.v. rd. 3,2 Mio. € und erfasste dies (unter Anwendung des sog. Teileinkünfteverfahrens) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 17 EStG – dieses Ergebnis hat der BFH bestätigt.

**Hinweis:**

Der BFH hat damit seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt und betont, dass es hinsichtlich des Zeitpunktes, auf den für die Durchführung des Fremdvergleichs (und damit für die Bewertung einer verdeckten Einlage) abzustellen ist, auf den Abschluss des Vertrags, der der Gewährung des Vermögensvorteils zu Grunde liegt, ankommt. Ausdrücklich offen gelassen hat der BFH die Frage, ob die Auffassung der FinVerw damit in Einklang steht.

## **24 Organschaft: Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags**

Mit seinem Urteil vom 2.11.2022 (Az. I R 37/19) hat der BFH entschieden,

- dass sich die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) nicht nur auf den Schlusspunkt des Ausgleichs aller aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten bezieht,
- sondern dass die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden müssen,
- und dass, wenn es während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags komme, dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume führe, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.

Im Urteilsfall war für die Streitjahre 2009 bis 2012 die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags und die damit zusammenhängende Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft strittig. Geklagt hatte eine GmbH, deren Anteile zu 100 % in 2008 von der B-GmbH erworben worden waren. Mit Wirkung ab 2009 vereinbarten die GmbH einen Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag, der nicht vor Ablauf von fünf Jahren seit seinem Wirksamwerden kündbar war.

In den Streitjahren erwirtschaftete die Stpfl. jeweils Gewinne, im Jahr 2013 jedoch einen Verlust. Die Bilanz zum 31.12.2013 wurde am 10.11.2014 erstellt; eine Forderung der Stpfl. gegenüber der B-GmbH war darin nicht berücksichtigt. Im Februar 2024 zahlte die B-GmbH unter Angabe eines entsprechenden Überweisungszwecks den Verlustausgleich an die Stpfl. Das Finanzamt versagte das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft rückwirkend ab 2009, da der Anspruch der Stpfl. auf Ausgleich des im Jahr 2013 erwirtschafteten Verlusts weder bei der Stpfl. noch bei der B-GmbH bilanziell berücksichtigt worden sei und der Gewinnabführungsvertrag jedenfalls für das Jahr 2013 und damit innerhalb der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren nicht tatsächlich durchgeführt worden sei.

Der BFH hat dieses Ergebnis bestätigt und ausgeführt, dass die tatsächliche Durchführung eines EAV voraussetzt, dass dieser entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen wird, also die Gewinne tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden.

Die reine Buchung der Forderung ohne Erfüllungswirkung sei dagegen nicht ausreichend. Die Voraussetzung der tatsächlichen Durchführung des EAV erfordere, dass dieser während der gesamten Geltungsdauer auch tatsächlich „gelebt“ werde. Schon vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung/Verrechnung müsse daher objektiv erkennbar sein, dass sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft ihre zivilrechtlichen Vertragspflichten aus dem EAV erfüllen werden. Daraus folge, dass die entsprechenden Forderungen/Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden müssen.

#### **Hinweis:**

In der praktischen Umsetzung ist also mit höchster Sorgfalt auch schon auf die korrekte bilanzielle Abbildung der Organshaft zu achten. Denn nach der Entscheidung des BFH (die i.Ü. explizit gegen einen Teil der Auffassung in der Fachliteratur getroffen wurde) kann eine – wie im Streitfall – fehlerhafte Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs auch nicht als fehlerhafter Bilanzansatz i.S. der Fiktion des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 KStG angesehen werden; eine „Heilung“ über diese Fiktion scheidet aus.

## **25 Bewertung eines GmbH-Anteils mit stark disquotal ausgestalteten Rechten**

Mit seinem Urteil vom 16.11.2022 (Az. X R 17/20) hat der BFH zur Bewertung eines GmbH-Anteils anlässlich einer Sachzuwendung (Spende) an eine als gemeinnützig anerkannte Stiftung entschieden, dass dann, wenn die Gewinnbezugs- und Stimmrechte, mit denen ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ausgestattet ist, erheblich hinter dem Anteil am Nominalkapital zurückbleiben, dies bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Anteils regelmäßig wertmindernd zu berücksichtigen ist, sofern die Liquidation der Gesellschaft nicht konkret absehbar ist.

Im Streitfall hatte – sehr vereinfacht dargestellt – ein Stpfl. geklagt, der seit 2003 Treugeber in Bezug auf eine Beteiligung an der X-Holding-GmbH war; diese war Obergesellschaft eines mehrstufigen Konzerns. Zivilrechtlicher Alleingesellschafter der X-Holding-GmbH war Herr X, der die Anteile im Innenverhältnis zu 20 % auf eigene Rechnung und zu jeweils 20 % als Treuhänder für vier Treugeber – zu denen der Stpfl. gehörte – hielt.

Der Stpfl. war – u.a. neben Herrn X – in 2007 Mitgründer einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung, auf die Herr X einen Teil des Geschäftsanteils an der X-Holding-GmbH i.H.v. nominal 22 250 € (89 %) schenkweise übertrug (unter Zustimmung der Treugeber). In diesem Zuge wurde der Gesellschaftsvertrag u.a. dahingehend geändert, dass der auf die Stiftung übertragene Anteil im Nennwert von 22 250 € künftig nur noch jeweils 1 % der Stimmrechte und des Jahresergebnisses vermitteln sollte. Die X-Holding-GmbH nahm erhebliche Ausschüttungen (in 2007 20 Mio. € und in 2008 30 Mio. €) vor, an denen die Stiftung entsprechend nur zu 1 % beteiligt wurde.

Die Stiftung erstellte im Jahr 2008 Zuwendungsbestätigungen für Herrn X und die vier Treugeber über Sachzuwendungen i.H.v. jeweils über 8 Mio. €, basierend auf einer Unternehmensbewertung durch die X-Steuerberatungs-GmbH; die Wertermittlung erfolgte nach dem sog. Stuttgarter Verfahren.

Die Zuwendenden beehrten einen entsprechend hohen Sonderausgabenabzug (Spende in den Vermögensstock einer Stiftung), den die FinVerw mit der Begründung ablehnte, die Wertermittlung sei nach § 9 BewG vorzunehmen, da die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens für ertragsteuerliche Zwecke ausgeschlossen sei, so dass die Zuwendungen an die Stiftung einkommensteuerlich nur noch mit jeweils 168 062 € berücksichtigt werden könnten.

Während das FG Münster als erste Instanz das Ergebnis der FinVerw bestätigt hat, hat der BFH die Revision als begründet angesehen und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG mit der Maßgabe zurückverwiesen, dass für die Bestimmung des gemeinen Werts der Sachzuwendung tatsächlich allein die Regelungen des § 9 BewG maßgeblich seien, nicht aber das Stuttgarter Verfahren.

Der gemeine Wert bestimme sich durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei den Einschränkungen beim Gewinnbezugs- und Stimmrecht, die mit dem der Stiftung zugewendeten Anteil verbunden sind, handele es sich um wesentliche preisbeeinflussende Umstände i.S.d. § 9 Abs. 2 Satz 2 BewG, die bei der Anteilsbewertung zu berücksichtigen seien.

Ein gedachter Erwerber würde sich nicht darauf einlassen, für eine Beteiligung anstelle des Preises, den er aus der auf die laufenden Ausschüttungen gestützten Renditeerwartung ableiten könne,

den nach Maßgabe der – stark abweichenden – Beteiligung am Nennkapital ermittelten Anteil am Gesamtwert der GmbH zu zahlen.

**Hinweis:**

Das FG wird also bei der Ermittlung des gemeinen Werts entscheidend auf die Kapitalisierung der künftigen Zahlungsströme zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter (bzw. die Kapitalisierung der ausschüttungsfähigen Erträge) abstellen müssen, das abweichende Gewinnbezugsrecht wird die Berechnung insoweit deutlich beeinflussen.

## **26 Geschäftsführerhaftung: Überwachungsverschulden, eigenes Unvermögen**

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u.a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. In der Praxis sollte daher gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuern und von Umsatzsteuern höchste Priorität beigemessen werden, die Geschäftsführer können aber natürlich auch für Ertragsteuern der GmbH in Anspruch genommen werden.

Vor diesem Hintergrund ist nun der Beschluss des BFH vom 15.11.2022 (Az. VII R 23/19) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat, dass sich ein GmbH-Geschäftsführer gegenüber der Haftungsinanspruchnahme nicht darauf berufen kann, er sei auf Grund seiner persönlichen Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen. Wer – so der BFH – den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht entsprechen könne, müsse von der Übernahme der Geschäftsführung absehen bzw. das Amt niederlegen.

Im Streitfall war der Stpfl. seit der Gründung im November 2002 bis zum 23.4.2012 alleiniger Geschäftsführer einer GmbH. Faktischer Geschäftsführer der GmbH war allerdings der Sohn des Stpfl., B, der als Prokurist der GmbH angestellt war. Der Stpfl. war zudem zu 90 % an der GmbH beteiligt, die übrigen 10 % der Gesellschaftsanteile hielt sein Enkelsohn C. Dieser übernahm zum 23.4.2012 auch die Geschäftsführung der GmbH.

Im Zuge einer Fahndungsprüfung kam die Steuerfahndung zu dem Ergebnis, dass der Stpfl. in Kenntnis aller Umstände zumindest geduldet hatte, dass sein Sohn als faktischer Geschäftsführer 67 Scheinrechnungen tatsächlich nichtexistierender Firmen und 34 beleglose Buchungen für angebliche Wareneinkäufe und Fremdleistungen gebucht und zur Grundlage der jeweiligen Jahressteuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen gemacht hatte. Über das Vermögen der GmbH wurde im Jahr 2013 auf Antrag des FA das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Stpfl. wurde u.a. gem. § 69, § 71 und § 191 AO in Haftung genommen.

Der BFH hat dazu ausgeführt,

- dass ein GmbH-Geschäftsführer gem. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG u.a. die Pflicht hat, die Steuererklärungen vollständig, richtig und rechtzeitig abzugeben (und dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet werden).
- Entgegen der Auffassung des Stpfl. entlastet ihn nicht etwa der Umstand, dass die Geschäfte der GmbH tatsächlich durch seinen Sohn geführt worden sind. Auch das fortgeschrittene Alter des Stpfl. und der Einwand, dass er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen sei, Geschäftsvorfälle in der Firmen-EDV nachzuvollziehen, stünden der Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung nicht entgegen. Ein Geschäftsführer sei zwar grundsätzlich befugt, die Erledigung steuerlicher Angelegenheiten der GmbH anderen Personen zu übertragen, hierbei sei er aber verpflichtet, diejenigen Personen, denen er die Erledigung der ihm auferlegten steuerlichen Pflichten überträgt, sorgfältig auszuwählen und laufend zu überwachen. Mangelhaftes Überwachen der zur Pflichterfüllung herangezogenen Personen stelle regelmäßig eine grob fahrlässige Pflichtverletzung („Überwachungsverschulden“) dar.
- Wer die Stellung eines Geschäftsführers nominell und formell übernehme, hafte, sofern ihm auch der Vorwurf persönlichen Verschuldens mindestens vom Grad grober Fahrlässigkeit gemacht werden könne, nach § 69 AO grundsätzlich auch dann, wenn er nicht befähigt oder aus irgendwelchen Gründen nicht in der Lage ist, seinen Überwachungsaufgaben nachzukommen.

**Hinweis:**

Mit diesem Beschluss unterstreicht der BFH, dass – unter dem Blickwinkel einer etwaigen steuerlichen Haftung – die nominelle bzw. formelle Übernahme der Geschäftsführerstellung nicht „auf die leichte Schulter“ genommen werden sollte.

In der gefestigten Rechtsprechung des BFH hat weder die Argumentation nominell bestellter Geschäftsführer gegriffen, sie seien nur „Strohänner“, noch deren Erklärungen, dass in Wirklichkeit der Ehepartner die Geschäftsführertätigkeit wahrgenommen habe.

München, im Mai 2023

**JM-Aktuell**

gibt im Allgemeinen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder.

Wir empfehlen deshalb, die Beiträge als Hinweise zu verstehen und bei Anwendung im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die eine Haftung trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden kann, zu vermeiden.

Für Rückfragen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.  
Für Fragen wenden Sie sich bitte an

Kanzlei Jürgen Mosig  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater  
Elektrastr. 6/3, 81925 München  
Tel.: +49 (89) 92 00 86 - 0, Fax.: +49 (89) 92 00 86 - 20  
eMail: [mosig@mosig-wp.de](mailto:mosig@mosig-wp.de)  
Internet: [www.mosig-wp.de](http://www.mosig-wp.de)