

MANDANTEN- RUNDSCHREIBEN

06 / 2025

Steuerliche Förderungen für Elektrofahrzeuge

Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht

Steuerbefreiung für PV-Anlagen

Fahrtkosten zum Vermietungsobjekt

Sehr geehrte Damen und Herren,

in Kraft getreten sind die steuerlichen Fördermaßnahmen für Elektrofahrzeuge. Seit 1.7.2025 wird die ermäßigte Anwendung der 1 %-Regelung nun auf Fahrzeuge mit Bruttolistenpreis bis 100 000 € angewandt. Diese angehobene Grenze gilt erstmals für Fahrzeuge, die nach dem 30.6.2025 angeschafft oder geleast wurden.

Daneben ist eine spezielle degressive Abschreibung für Elektrofahrzeuge in Kraft getreten. Abweichend von der ansonsten vorzunehmenden linearen oder auch degressiven AfA kann diese erweiterte Abschreibung in Anspruch genommen werden, bei der im Jahr der Anschaffung bereits 75 % der Anschaffungskosten als Abschreibung steuermindernd geltend gemacht werden können. Begünstigt sind alle Elektrofahrzeuge – neben Personenkraftwagen insb. auch Elektronutzfahrzeuge, Lastkraftwagen und Busse – die nach dem 30.6.2025 und vor dem 1.1.2028 angeschafft werden.

Bei Fragen hierzu sowie alle weiteren Themen zum Steuerrecht sprechen Sie uns einfach an – gern stehen wir Ihnen wie immer zur Verfügung.

Mit herzlichen Grüßen,

Bunzel und Partner

Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.bunzelundpartner.de

mail@bunzelundpartner.de

+49 (0)30 74 07 14 - 0

+49 (0)341 96 219 85 – 0

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Neuberechnung des steuerfreien Teils einer Rente wegen Einkommensanrechnungen
- 2 Wohnungswirtschaftliche Verwendung von Altersvorsorgevermögen nach Umwidmung eines Darlehens
- 3 Vorweggenommene Aufwendungen für die eigene Bestattung nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig
- 4 Gemeinnützige Körperschaften: Sonderregelung für Servicekörperschaften nun auf dem beihilferechtlichen Prüfstand des Europäischen Gerichtshofs

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Seit 1.7.2025 erweiterter Anwendungsbereich der Dienstwagenbesteuerung für Elektrofahrzeuge
- 6 Aufwendungen für ein „Gesundheitstraining“ stellen grundsätzlich Arbeitslohn in Form eines geldwerten Vorteils dar
- 7 Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Lebensführung bei einem Ein-Personen-Haushalt

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Spezielle degressive Abschreibung für Elektrofahrzeuge in Kraft getreten
- 9 Künstlersozialversicherung: Abgabe sinkt im Jahr 2026 auf 4,9 %
- 10 Zeitpunkt der Gewinnvereinnahmung von Provisionsansprüchen bei Versicherungsvertretern
- 11 Keine Steuerfreiheit der Gründerprämie
- 12 Aktuelle Entwicklungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht zum handelsrechtlichen Jahresabschluss
- 13 Gewerbesteuerbefreiung eines Pflegedienstes
- 14 Ergotherapie-GmbH unterliegt der Gewerbesteuer
- 15 Steuerbefreiung für die vertretungsweise Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes gegen Entgelt

Für Personengesellschaften

- 16 Gewerbesteuerrechtliche Zurechnung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung bei doppelstöckigen Personengesellschaften
- 17 Keine einkommensteuerrechtliche Anerkennung einer rückwirkenden Änderung der Gewinnverteilungsabrede einer Mitunternehmerschaft
- 18 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahres

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 19 Aktualisierte Hinweise der Finanzverwaltung zur Besteuerung von Kapitaleinkünften

Für Hauseigentümer

- 20 Fahrtkosten zu einer vermieteten Wohnung können ggf. lediglich nach den Regeln der Entfernungspauschale steuerlich abzugsfähig sein
- 21 Kaufpreisaufteilung für Zwecke der AfA auch bei denkmalgeschütztem Gebäude

- 22 Rückwirkende Einführung der Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen und damit einhergehende Abzugsbeschränkung

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 23 Vorsteuerabzug bei Sachgründung einer GmbH durch Sacheinlage eines Pkw in die GmbH-Vorgesellschaft
- 24 Voraussetzungen für die Bildung und Feststellung eines Sonderausweises gem. § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG
- 25 VGA: Verrechnungspreisbestimmung bei sogenannten Parallelimporten
- 26 Verdeckte Einlage durch Verzicht des nicht beherrschenden Gesellschafters auf seine Pensionszusage im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung
- 27 Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots gem. § 20 Abs. 9 EStG
- 28 Keine nochmalige Einzahlung von bereits geleistetem Nenn- oder Stammkapital im Fall einer sog. wirtschaftlichen Neugründung

E-Rechnung – aktuelle Hinweise der Finanzverwaltung und Praxiserfahrungen

- 29 Die elektronische Rechnungsstellung
- 30 Anforderungen an eine E-Rechnung
- 31 Pflicht zum Empfang einer E-Rechnung
- 32 Pflicht zur Ausstellung von E-Rechnungen
- 33 Weitere Einzelfragen

Für alle Steuerpflichtigen

1 Neuberechnung des steuerfreien Teils einer Rente wegen Einkommensanrechnungen

Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung sind als sonstige Einkünfte steuerpflichtig. Insoweit wird aber ein bestimmter Prozentsatz steuerfrei gestellt. Der steuerfreie Anteil hängt von dem Jahr des erstmaligen Rentenbeginns ab. Der insoweit anzuwendende steuerfreie Betrag als Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente wird sodann im Grundsatz für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs festgeschrieben. Die jährlich erfolgenden regulären Rentenerhöhungen wirken sich insoweit nicht auf den steuerfreien Betrag aus und sind somit in voller Höhe steuerpflichtig.

In Ausnahmefällen kann es aber auch während des Rentenbezugs zu einer Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente kommen. So führen z.B. Veränderungen des Jahresbetrags einer Witwer- oder Witwenrente auf Grund von Einkommensanrechnungen zu einer Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente. Dies hat jüngst nochmals das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 7.11.2024 (Az. 14 K 9179/21) bestätigt.

Im Streitfall bezog der Stpf. im Streitjahr 2018 u.a. eine Witwerrente von der Deutschen Rentenversicherung Bund, nachdem seine Ehefrau im Jahr 1999 verstorben war. In früheren Jahren betrug der Freibetrag für die Rente 50 % von 7 811 € = 3 906 €. 2014 stellte die Rentenversicherung fest, dass auf Grund unterbliebener Anrechnungen von Einkommen des Stpf. eine zu hohe Rente ausgezahlt wurde. In der Folge wurde die Rente neu berechnet. Danach erhielt der Stpf. eine Rente i.H.v. 5 642 €. Hierin war ein Anpassungsbetrag von 966 € enthalten. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung erklärte der Stpf. Renteneinkünfte i.H.v. 5 642 €. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigte das FA diese Rente steuerpflichtig i.H.v. 3 304 €. Insoweit hatte das FA von den Renteneinkünften den Anpassungsbetrag abgezogen und von dem Ergebnis (4 676 €) 50 % als steuerfrei eingestuft (2 338 €). Der Stpf. vertrat die Auffassung, dass der steuerfreie Teil seiner Rente weiterhin 3 906 € betrage. Das FG bestätigte nun aber die Auffassung des Finanzamtes.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist nun unter dem Az. X R 4/25 die Revision beim BFH anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

2 Wohnungswirtschaftliche Verwendung von Altersvorsorgevermögen nach Umwidmung eines Darlehens

Das in einem Altersvorsorgevertrag (im Rahmen des sog. Wohn-Riesters) gebildete und geförderte Kapital kann der Zulageberechtigte – unter bestimmten Voraussetzungen – bis zum Beginn der Auszahlungsphase unmittelbar für die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung (Alternative 1) oder zur Tilgung eines zu diesem Zweck aufgenommenen Darlehens (Alternative 2, „Entschuldungsalternative“) verwenden.

In der Entschuldungsvariante muss das Darlehen, auf das die Tilgung geleistet wird, „unmittelbar“ für die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung aufgenommen worden sein. Eine in diesem Sinne begünstigte Wohnung muss die Hauptwohnung oder den Mittelpunkt der Lebensinteressen des

Zulageberechtigten darstellen. Insoweit kann ein Darlehen auch dann in diesem Sinne „unmittelbar“ für die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung aufgenommen worden sein, wenn es ursprünglich für die Anschaffung oder Herstellung eines Erstobjekts aufgenommen worden war und später für die Anschaffung oder Herstellung eines Zweitobjekts umgewidmet worden ist. Dies stellt der BFH nun in der Entscheidung vom 27.11.2024 (Az. X R 24/23) klar.

Die Beteiligten stritten darüber, ob eine unschädliche wohnungswirtschaftliche Verwendung vorliegt, wenn mit dem durch die Entnahme von Altersvorsorgevermögen abzulösenden Darlehen ursprünglich die Anschaffung einer inzwischen nicht mehr selbst genutzten Wohnung finanziert wurde und der Erlös aus dem Verkauf dieser Wohnung unter Umwidmung des ursprünglichen Darlehens zur Anschaffung der nunmehr genutzten Wohnung verwendet worden ist.

Der BFH hat in diesem Fall eine unschädliche Verwendung gesehen. Der Gesetzgeber wollte mit der alternativ zur Kapitalverwendung für die Anschaffung oder Herstellung des Wohneigentums geschaffenen Begünstigung der Tilgung eines zu diesem Zweck aufgenommenen Darlehens zur Entschuldung des Zulageberechtigten beitragen und durch die Ablösung von Darlehen, die der Finanzierung des Erwerbs von Wohneigentum dienen, einen Beitrag zum „mietfreien Wohnen im Alter“ leisten. Dem Zulageberechtigten soll ermöglicht werden, die Zins- und Tilgungskosten aus der selbstgenutzten Wohnimmobilie zu senken. Hieraus folgt:

- Eine begünstigte Entschuldung liegt auch dann vor, wenn das zu tilgende Darlehen der Umschuldung der ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungsdarlehen dient. Dies gilt auch bei mehrfacher Umschuldung des ursprünglichen Darlehens.
- Ebenso steht auch die zwischenzeitliche Umwidmung eines Darlehens der Annahme, eine spätere Tilgung aus gefördertem Altersvorsorgekapital sei als unschädliche Verwendung anzusehen, nicht entgegen, wenn das Darlehen ursprünglich für die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung aufgenommen worden war und später der Anschaffung oder Herstellung einer anderen Wohnung gewidmet wird.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil erweitert die Flexibilität der Verwendung von Altersvorsorgevermögen. Andererseits zeigt sich auch, wie sorgfältig die Voraussetzungen für eine unschädliche wohnungswirtschaftliche Verwendung geprüft werden müssen.

3 Vorweggenommene Aufwendungen für die eigene Bestattung nicht als außergewöhnliche Belastung abzugfähig

Der Stpf. hatte einen Bestattungsvorsorgevertrag i.H.v. 6 500 € abgeschlossen und diese Ausgaben im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Er argumentierte, dass der Abschluss zu Lebzeiten der Entlastung seiner Angehörigen diene und damit letztlich dem Zweck der Regelung entspreche – zumal Beerdigungskosten bei Erben unter bestimmten Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung anerkannt würden.

Dieser Argumentation folgte das FG Münster mit Urteil vom 23.6.2025 (Az. 10 K 1483/24 E) nicht. Vielmehr lägen keine zwangsläufigen Kosten vor. Das Todesfallrisiko sei ein allg. Lebensrisiko und daher könne die Vorsorge hierfür auch nicht außergewöhnlich sein. Zudem handele es sich bei der

Bestattungsvorsorge um eine freiwillige Entscheidung, für die keine rechtliche, tatsächliche oder sittliche Verpflichtung bestehe.

Hinweis:

Entsprechend dürften Kosten für die Reservierung einer Grabstätte oder eines Urnenplatzes zu behandeln sein.

4 Gemeinnützige Körperschaften: Sonderregelung für Servicekörperschaften nun auf dem beihilferechtlichen Prüfstand des Europäischen Gerichtshofs

Bei größeren gemeinnützigen Körperschaften, wie z.B. Krankenhäusern, Altenheimen u.Ä. besteht oftmals aus betriebswirtschaftlichen Gründen der Bedarf, bestimmte Leistungsbereiche, wie Wäscherei, Reinigungsdienste, EDV und kaufmännische Leistungen, in eine separate Service-Gesellschaft auszugliedern. Diese wird in diesen Fällen oftmals für mehrere gemeinnützige Einheiten z.B. eines Krankenhausverbundes tätig. Solche eigenständigen Service-Gesellschaften können nach den steuerlichen Grundregeln allerdings nicht den Status der Gemeinnützigkeit erlangen, da diese isoliert betrachtet gewerbliche Leistungen erbringen und damit in Konkurrenz zu anderen Wirtschaftsteilnehmern treten. Um diesem Bedürfnis nach Etablierung solcher eigenständigen Service-Gesellschaften in gemeinnützigen Gruppen zu entsprechen, hat der Gesetzgeber in 2020 eine spezielle Regelung aufgenommen, nach der solche Gesellschaften auch den Status der Gemeinnützigkeit erlangen können, wenn diese satzungsgemäß mit einer gemeinnützigen Körperschaft zusammenarbeiten (z.B. in Form der Erbringung von Reinigungsleistungen für ein Krankenhaus) und darüber hinaus die üblichen Regeln der Gemeinnützigkeit beachten, so z.B. keine Gewinne an die Anteilseigner auskehren, sondern die Mittel ausschließlich für die mit der Kooperationskörperschaft (im Beispiel: Betrieb eines Krankenhauses) verwirklichten gemeinnützigen Zwecke einsetzen.

Insofern war nun eine schlichte, eher formale Frage strittig. Die FinVerw verlangt, dass eine solche Kooperation in der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag beider Körperschaften (im Beispiel also des Krankenhauses und der Reinigungs-Gesellschaft) verankert ist, also dort festgehalten wird, mit welchem Kooperationspartner in welcher Art und Weise zusammengearbeitet wird. Dieses sog. doppelte Satzungserfordernis ergibt sich aus dem Gesetz nicht. In der Fachliteratur wird insoweit die Meinung vertreten, dass die satzungs-/gesellschaftsrechtliche Verankerung einer solchen Kooperation nur bei der Körperschaft erfolgen muss, die sich auf diese Sonderregelung beruft (im Beispiel die Reinigungs-Gesellschaft). Dieser Meinung folgte auch das FG Hamburg. Zu entscheiden hatte über diese Frage nun aber im Revisionsverfahren der BFH.

Der BFH sieht in Bezug auf diese Sonderregelung nun allerdings grundsätzliche Fragen, die zu klären sind. Zu klären sei, ob der Erweiterung der Steuerbegünstigung für Zweckbetriebe auf sog. Servicekörperschaften (= Gesellschaften, die Dienstleistungen gegen Vergütung in Kooperation mit einer als gemeinnützig anerkannten Körperschaft erbringen) der Charakter einer Beihilfe nach Art. 107 des Vertrags über die Arbeitsweise der europäischen Union (AEUV) zukommt. Solche Beihilfen, also die Begünstigung bestimmter Unternehmen, sind im Grundsatz nicht zulässig. Nach § 108 Abs. 3 AEUV ist die Kommission grundsätzlich vor jeder Neueinführung oder Umgestaltung einer Beihilfe zu unterrichten. Diese Notifizierung bedeutet nicht per se, dass die Beihilfe

wettbewerbsverzerrend sein muss. Sie dient vielmehr der Prüfung durch die Kommission, ob die Beihilfe genehmigungsfähig ist. Ein solches Notifizierungsverfahren wurde nach Auskunft des BMF aber im Streitfall nicht durchgeführt.

Mit Beschluss vom 22.5.2025 (Az. V R 22/23) hat der BFH nun dem europäischen Gerichtshof hierzu mehrere Fragen zur Prüfung vorgelegt. Insbesondere ist zu prüfen, ob eine solche Beihilfe vorliegt und diese möglicherweise auf Grund der besonderen Konstellation in Gestalt der Kooperation mit einer gemeinnützigen Körperschaft gerechtfertigt sein könnte.

Der BFH äußert jedenfalls Bedenken, dass es durch diese Sonderregelung für Service-Gesellschaften zur Bevorzugung solcher Servicekapitalgesellschaften gegenüber Wettbewerbern kommen kann. Bei einer Bejahung der Gemeinnützigkeit einer solchen Servicekapitalgesellschaft kann diese z.B. ihre Leistungen an die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Stiftung zum ermäßigten Umsatzsteuersatz erbringen, während Wettbewerber dieselben Leistungen nur zum Regelsteuersatz erbringen können. Damit kann die gesetzliche Regelung in Bezug auf die Erbringung beliebiger marktgängiger Leistungen auf dem Nachfragermarkt steuerbegünstigter Körperschaften als zu Lasten anderer Anbieter wettbewerbsrelevant angesehen werden. So erlaube diese gesetzliche Sonderregelung die Gründung von großen Servicekörperschaften, die „marktgängige“ Leistungen an eine Vielzahl steuerbegünstigter Körperschaften erbringen, was zu erheblichen Wettbewerbsverfälschungen bis hin zur Marktverdrängung von nicht begünstigten Unternehmen führen kann.

Hinweis:

Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs bleibt nun abzuwarten. Sollte der EuGH entscheiden, dass diese gesetzliche Sonderregelung eine neue Beihilfe darstellt, die wettbewerbsverzerrend wirkt, dürfte die Vorschrift nicht mehr angewendet werden. Servicekörperschaften wie auch die der StpfL wäre der Status der steuerbegünstigten Gemeinnützigkeit zu versagen. Für die Praxis bedeutet diese Vorlagefrage eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

Der Sache nach bestätigt der BFH die Ansicht der Vorinstanz. Eine Grundlage für das von der FinVerw geforderte doppelte Satzungserfordernis sieht der BFH nicht.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Seit 1.7.2025 erweiterter Anwendungsbereich der Dienstwagenbesteuerung für Elektrofahrzeuge

Der geldwerte Vorteil aus der Gestellung eines Fahrzeugs an Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung (und ebenso der Entnahmewert bei der Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs durch den Unternehmer für Privatfahrten) wird grds. nach der 1 %-Regelung bemessen. Angesetzt wird dann monatlich 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs. Für rein elektrisch betriebene Fahrzeuge ist insoweit allerdings nur $\frac{1}{4}$ des Bruttolistenpreises anzusetzen. Voraussetzung ist, dass der Bruttolistenpreis einen gesetzlichen Grenzbetrag nicht übersteigt. Dieser Grenzbetrag lag bei 70 000 € und wurde nun auf 100 000 € angehoben. Diese

angehobene Grenze gilt erstmals für Fahrzeuge, die nach dem 30.6.2025 angeschafft oder geleast wurden.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist sorgfältig hinsichtlich des Zeitpunktes der Anschaffung bzw. des Leasings des Fahrzeugs zu unterscheiden.

Hinzuweisen ist darauf, dass diese Minderung des 1 %-Wertes nur bei der Lohnsteuer/Einkommensteuer Anwendung findet und nicht bei der Umsatzsteuer; insoweit ist hinsichtlich des Entnahmewertes von 1 % des Bruttolistenpreises auszugehen.

6 Aufwendungen für ein „Gesundheitstraining“ stellen grundsätzlich Arbeitslohn in Form eines geldwerten Vorteils dar

In einem Fall, über den das FG Nürnberg zu entscheiden hatte, war streitig, ob die Teilnahme von Arbeitnehmern der Stpfl. an mehrwöchigen „Gesundheitstrainings“ als Zuwendung mit Entlohnungscharakter zu qualifizieren ist. Die Stpfl. bot ihren aktiven Arbeitnehmern ein Gesundheitskonzept bestehend aus mehreren Modulen, u.a. dem vorliegend streitgegenständlichen „Gesundheitstraining“, an. Dabei handelt es sich um eine mehrwöchige Kur (i.d.R. 22 Tage) mit dem Ziel, dem Teilnehmer im Rahmen einer aktiven Selbstvorsorge durch theoretische und praktische Einheiten einen gesunden Lebensstil näherzubringen, basierend auf den Elementen „Bewegungsförderung“, „gesunde Ernährung“ und „psychische Gesundheit“. Die Teilnehmer werden sensibilisiert, motiviert und gezielt angeleitet, gesundheitliche Prävention als integralen Bestandteil des Lebens zu betrachten.

Das Finanzamt sah insoweit Arbeitslohn und ließ diesen nur im Rahmen der speziellen Steuerbefreiung für qualifizierte Gesundheitsvorsorge im Betrieb bis zu 600 € im Kalenderjahr steuerfrei und unterwarf diesen im Übrigen der Lohnsteuer. Die Stpfl. war dagegen der Ansicht, die Übernahme der Kosten für das Gesundheitstraining lägen weit überwiegend im eigenbetrieblichen Interesse der Stpfl. und würden daher keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen.

Das FG Nürnberg bestätigt mit Urteil vom 8.5.2025 (Az. 4 K 438/24) die Ansicht des Finanzamtes. Die Stpfl. gewährt ihren Arbeitnehmern durch die Teilnahme an den Gesundheitstrainings Vorteile, die mit der Gesundheitsförderung (Anleitung zu einem gesunden Lebensstil) in den Bereich der privaten Lebensführung fallen. Die Arbeitnehmer sind durch diese Zuwendungen privat bereichert.

Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse sieht das FG nicht, da sich das Gesundheitstraining nicht nahezu ausschließlich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweist. Das Gesundheitstraining richtet seinen Fokus auf die individuelle Gesundheitskompetenz des teilnehmenden Arbeitnehmers. Gegen ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Stpfl. spricht die erkennbar nicht betriebsspezifische Ausrichtung des angebotenen Gesundheitstrainings.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision vor dem BFH anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

Eine solche Abgrenzung, insbesondere die Frage, ob ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse vorliegt, kann nur für den Einzelfall getroffen werden. Im Zweifel sollte in solchen Fällen mittels Lohnsteueranrufungsauskunft Rechtssicherheit erlangt werden.

7 Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Lebensführung bei einem Ein-Personen-Haushalt

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte („Arbeitsort“) wohnt. Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Der BFH hat nun mit Urteil vom 29.4.2025 (Az. VI R 12/23) entschieden, dass wenn der Stpf. im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung am Ort des Lebensmittelpunkts einen Ein-Personen-Haushalt führt, sich die Frage nach der finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung nicht stellt. Denn die Kosten der Lebensführung eines Ein-Personen-Haushalts werden denknotwendig von dieser einen Person getragen.

Im Streitfall befand sich der Lebensmittelpunkt des Stpf. in B. Er bewohnte dort sämtliche Räumlichkeiten im Obergeschoss des von seinen Großeltern errichteten Wohnhauses seiner Eltern. Er studierte zunächst in A und später in M. In M war er später als wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig und fertigte seine Doktorarbeit an. Er wohnte am jeweiligen Studienort in angemieteten Wohnungen bzw. Zimmern. In den Streitjahren erzielte der Stpf. aus der Tätigkeit als Werkstudent und als studentische Hilfskraft sowie später als wissenschaftlicher Mitarbeiter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Stpf. unter anderem notwendige Mehraufwendungen wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung sowie Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Die geltend gemachten Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung und den erklärten Verpflegungsmehraufwand berücksichtigte das Finanzamt jedoch nicht.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das FG München ab. Die noch streitigen Mehraufwendungen seien dem – weitgehend wirtschaftlich nicht selbständigen – Stpf. in den Streitjahren nicht wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstanden. Dieser habe zwar an seinem Lebensmittelpunkt in B im Obergeschoss des elterlichen Hauses gewohnt, dort aber keinen eigenen Hausstand geführt. Vielmehr sei er (auch in den Streitjahren noch) in den dortigen Hausstand seiner Eltern, der auch die vom Stpf. seit Kindheitstagen bewohnten Räumlichkeiten im Obergeschoss umfasse, eingegliedert gewesen.

Der BFH gibt nun aber dem Stpf. Recht und bejaht das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung. Zwar setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Bedeutung kommt dem Tatbestandsmerkmal der „finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung“ jedoch nur zu, soweit der Stpf. am Lebensmittelpunkt einem Mehrpersonenhaushalt (z.B. im Rahmen eines Mehrgenerationenhaushalts) angehört. Führt der Stpf. dagegen einen Ein-Personen-Haushalt, stellt sich die Frage nach der finanziellen Beteiligung an den Kosten dieses Haushalts (der Lebensführung) nicht. Denn die Kosten der Lebensführung eines Ein-Personen-Haushalts werden denknotwendig von dieser einen Person getragen. Woher die hierfür erforderlichen Mittel stammen – ob aus eigenen

Einkünften, staatlichen Transferleistungen, Darlehen, Unterhaltsleistungen oder familiären Geldgeschenken – ist insoweit unerheblich.

Vorliegend wurde im Übrigen die Wohnung im Obergeschoss nur vom Stpfl. bewohnt, während die Eltern ausschließlich die Räume im Erdgeschoss nutzten. Wird der Haushalt in einer Wohnung geführt, die nach Größe und Ausstattung ein eigenständiges Wohnen und Wirtschaften gestattet, ist regelmäßig vom Unterhalten eines eigenen Hausstands auszugehen. Zwar sind auch in einem solchen Fall die persönlichen Lebensumstände, Alter und Personenstand des Stpfl. zu berücksichtigen und damit auch, dass ein junger Stpfl., der nach Schulabschluss gerade eine Ausbildung begonnen hat, regelmäßig noch eher in den Haushalt seiner Eltern eingegliedert ist, wenn er im Haus der Eltern wohnt, selbst wenn er dort auch eigene Räume zur Verfügung hat. Eine solche Situation lag im Streitfall aber nicht vor. Der Stpfl. war vielmehr zu Beginn der Streitjahre bereits 28 Jahre alt und befand sich nach erfolgreicher Berufsausbildung und anschließender Berufstätigkeit in einer zweiten (akademischen) Ausbildung. Er verfügte in den Streitjahren über eigenes, wenn auch geringes Einkommen, bezog daneben Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz und nach Ende des Studiums ein auskömmliches Gehalt.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in solchen Konstellationen eine sorgfältige Betrachtung des Einzelfalles erforderlich ist und sich die Beurteilung im Zeitablauf auch ändern kann.

Hinweis:

Der BFH bestätigt insoweit auch, dass Aufwendungen des Stpfl. für eine zweite Ausbildung (Berufsausbildung oder Studium) regelmäßig beruflich veranlasst sind. Demgemäß sind sämtliche beruflich veranlassten Aufwendungen, die im Rahmen einer Zweitausbildung (Berufsausbildung oder Studium) anfallen, als (vorab entstandene) Werbungskosten abziehbar. Hierzu gehören auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Stpfl. in Zweitausbildung wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Spezielle degressive Abschreibung für Elektrofahrzeuge in Kraft getreten

Mit dem Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland ist insbesondere eine spezielle degressive Abschreibung für Elektrofahrzeuge in Kraft getreten. Abweichend von der ansonsten vorzunehmenden linearen oder auch degressiven AfA kann (Wahlrecht) die Abschreibung wie folgt bemessen werden:

Jahr der Anschaffung	75 %
2. Jahr	10 %
3. Jahr	5 %
4. Jahr	5 %
5. Jahr	3 %
6. Jahr	2 %

Insoweit gelten folgende Details:

- Begünstigt sind **alle Elektrofahrzeuge** nach § 9 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes. Damit fallen hierunter alle rein elektrisch betriebenen Fahrzeuge, unabhängig von ihrer Fahrzeugklasse. Erfasst werden somit neben Personenkraftwagen insb. auch Elektronutzfahrzeuge, Lastkraftwagen und Busse. Erfasst werden allerdings nur rein elektrisch angetriebene Fahrzeuge und nicht etwa Hybridfahrzeuge. Es ist keine Begrenzung auf Neuwagen vorgesehen, so dass auch im Falle eines Gebrauchtwagenkaufs die Sonder-AfA in Anspruch genommen werden kann.
- Das Fahrzeug muss zum Anlagevermögen des Betriebs zählen.
- Die Anschaffung muss **nach dem 30.6.2025 und vor dem 1.1.2028** erfolgen. Die Anschaffung erfolgt mit Lieferung des Fahrzeugs.
- Im Jahr der Anschaffung kann die Abschreibung unabhängig von dem Anschaffungszeitpunkt mit der vollen Jahres-AfA vorgenommen werden. Erfolgt also die Anschaffung noch in 2025 (im Zeitraum 1.7.2025 bis 31.12.2025), so kann für 2025 eine Abschreibung i.H.v. 75 % der Anschaffungskosten erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Diese spezielle degressive Abschreibung ist steuerlich sehr attraktiv, denn sie erlaubt eine kurzfristige steuerliche Geltendmachung der Anschaffungskosten des Fahrzeugs und damit eine Refinanzierung der Anschaffung über die Steuerminderung. Gegebenenfalls kann bereits für das Jahr der Anschaffung eine Anpassung der Steuervorauszahlungen beantragt werden, falls dies insgesamt sinnvoll ist.

Diese spezielle degressive Abschreibung kann allerdings nicht mit anderen Abschreibungen kombiniert werden. So kann daneben auch nicht die Sonderabschreibung für kleinere Betriebe (Gewinn maximal 200 000 €) geltend gemacht werden.

9 Künstlersozialversicherung: Abgabe sinkt im Jahr 2026 auf 4,9 %

Nach dem Vorschlag des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales soll der Abgabensatz zur Künstlersozialversicherung von derzeit 5,0 % auf 4,9 % sinken.

Über die Künstlersozialversicherung werden selbständige Künstler und Publizisten als Pflichtversicherte in den Schutz der gesetzlichen Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung einbezogen. Die selbständigen Künstler und Publizisten tragen, wie abhängig Beschäftigte, die Hälfte ihrer Sozialversicherungsbeiträge. Die andere Beitragshälfte wird durch einen Bundeszuschuss (20 %) und durch die Künstlersozialabgabe der Unternehmen, die künstlerische und publizistische Leistungen verwerten (30 %), finanziert.

Insofern können auch Unternehmen abgabepflichtig sein. Dies betrifft zum einen „typische Verwerter“, wie Verlage und Presseagenturen, professionelle Theater, Orchester und Chöre, Theater-, Konzert- und Gastspieldirektionen, Rundfunk und Fernsehen, Hersteller von Bild- und Tonträgern, Galerien und Kunsthandel, Werbeagenturen, Varieté- und Zirkusunternehmen, Museen, Ausbildungseinrichtungen für künstlerische und publizistische Tätigkeiten. Daneben sind aber auch Unternehmen abgabepflichtig, die Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit für ihr eigenes Unternehmen betreiben, wenn sie regelmäßig Aufträge an selbständige Künstler oder Publizisten erteilen. Das sind v.a. Werbe- und Design-Aufträge. Die Zwecke, für die Werbung betrieben wird, können ebenso wie die Methoden der Öffentlichkeitsarbeit vielfältig sein. Von einer Regelmäßigkeit kann ausgegangen werden, wenn einmal jährlich entsprechende Maßnahmen durchgeführt werden.

Hinweis:

Abgabepflichtig sind auch Vereine, die nicht nur gelegentlich solche Aufträge erteilen, wenn im Zusammenhang damit Einnahmen erzielt werden sollen. Insoweit genügt schon ein Unkostenbeitrag. In der Regel werden Aufträge an selbständige Künstler im Rahmen von Vereinsveranstaltungen erteilt. Bei nicht mehr als drei solcher Veranstaltungen jährlich bzw. bei einer Gesamtentgeltsumme für künstlerische oder publizistische Aufträge von 450 € pro Jahr wird keine Künstlersozialabgabe erhoben. Im Ergebnis sind damit die meisten nicht kommerziellen Vereine abgabefrei.

10 Zeitpunkt der Gewinnvereinnahmung von Provisionsansprüchen bei Versicherungsvertretern

Ermittelt ein Versicherungsvertreter seinen steuerlichen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung, so sind Provisionsansprüche steuerlich dann anzusetzen, wenn diese dem Versicherungsvertreter zufließen, also i.d.R. bei Gutschrift auf dem Bankkonto. Anders ist dies dann, wenn der Gewinn mittels Bilanzierung ermittelt wird. Dann ist entscheidend, wann die Provisionsansprüche im bilanzrechtlichen Sinne realisiert sind.

Mit einem solchen Fall hatte sich nun der BFH zu beschäftigen. Der Stpfl. ist als Vermittler für ein Unternehmen (U) tätig, das Finanzprodukte vertreibt. Er hat nach den vertraglichen Abreden die Rechtsstellung eines Handelsvertreters i.S.d. §§ 92, 84 ff. HGB und vermittelt im Wesentlichen den Abschluss von Versicherungsverträgen. Seinen Gewinn ermittelt er durch Betriebsvermögensvergleich.

Nach der Vereinbarung im Vermögensberatervertrag mit U erhält der Stpfl. für seine Vermittlungstätigkeit eine ausschließlich erfolgsabhängige Vergütung in Form von Provisionen i.S.d. § 92 HGB. Für die Vermittlung von Verträgen, bei denen Stornohaftungszeiten zu beachten sind, entsteht der Provisionsanspruch erst, wenn der geworbene Kunde die nach den Provisionsbedingungen vorgesehene Anzahl an Beiträgen entrichtet hat. Gleichwohl leistet U für die Vermittlung solcher Verträge auch vor dem rechtlichen Entstehen des Provisionsanspruchs auf freiwilliger Basis und im Wege der Vorfinanzierung Zahlungen an seine Vermittler, die allerdings laufzeitanteilig zurückzugewähren sind, wenn der vermittelte Vertrag vor Ablauf der Stornohaftungszeit aufgelöst wird. Zur Sicherung der vorfinanzierten Beträge nimmt U einen als „Rückstellung“ bezeichneten Einbehalt vor, dessen Höhe sich in Abhängigkeit vom erzielten Umsatz auf 10 bis 20 % der vorfinanzierten Beträge beläuft. Gutschriften, Belastungen und Zahlungen werden in einem von U für den jeweiligen Vermittler geführten Kontokorrentkonto erfasst. Über Provisionen und deren Stornierungen soll nach dem Vertrag monatlich abgerechnet werden, über die „Rückstellungen“ vierteljährlich.

Strittig war im Ergebnis der Zeitpunkt der Gewinnvereinnahmung der Provisionen und dies gerade im Hinblick auf die Vorauszahlungen. Der BFH stellt insoweit mit Urteil vom 30.4.2025 (Az. X R 12-13/22) heraus, dass

- der Zeitpunkt, zu dem Provisionsansprüche von Versicherungsvertretern zu aktivieren sind, sich nach der Vertragsgestaltung im jeweiligen Einzelfall bestimmt. Diese kann an das in § 92 Abs. 4 HGB geregelte gesetzliche Leitbild anknüpfen, muss dies aber nicht.
- Wenn sich aus der maßgeblichen Provisionsregelung ergibt, dass ein Provisionsanspruch für ein vermitteltes Geschäft noch nicht entstanden ist, handelt es sich bei gleichwohl vom Auftraggeber vorgenommenen Auszahlungen lediglich um Provisionsvorschüsse. Diese sind beim Versicherungsvertreter als erhaltene Anzahlungen zu passivieren und daher zunächst noch nicht gewinnrealisierend.

Mithin ist zunächst auf die zivilrechtlichen Regelungen abzustellen:

- Ein Handelsvertreter im Allgemeinen hat gem. § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB Anspruch auf Provision, sobald und soweit der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat. Vertragliche Abweichungen von diesem Grundsatz sind nur in den durch § 87a Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB abgesteckten Grenzen zulässig.
- Demgegenüber enthält § 92 Abs. 4 HGB für den Provisionsanspruch von Versicherungsvertretern als einer besonderen Gruppe von Handelsvertretern ein anderes Regelungssystem. Nach dieser Vorschrift hat der Versicherungsvertreter Anspruch auf Provision i.S.d. § 87a Abs. 1 HGB, sobald der Versicherungsnehmer die Prämie gezahlt hat, aus der sich die Provision nach dem Vertragsverhältnis berechnet. Die Vertragsparteien (der Versicherer und der Versicherungsvertreter) haben es daher in der Hand, durch Anknüpfung an die sich gegebenenfalls über einen gewissen Zeitraum erstreckenden Prämienzahlungen auch den Zeitpunkt des rechtlichen Entstehens des Provisionsanspruchs hinauszuschieben.

Die Rechtsprechung knüpft an diese zivilrechtliche Differenzierung an, wobei stets die Vertragsgestaltung im konkreten Einzelfall maßgeblich ist. Wenn sich aus der maßgebenden Provisionsregelung – die gegebenenfalls die Sonderregelung des § 92 Abs. 4 HGB umsetzt – ergibt,

dass ein Provisionsanspruch für ein vermitteltes Geschäft noch nicht entstanden ist, handelt es sich bei den etwaigen gleichwohl vom Auftraggeber vorgenommenen Auszahlungen lediglich um Provisionsvorschüsse, die als erhaltene Anzahlungen zu passivieren sind, also noch keine gewinrealisierende Wirkung haben.

Ebenso ist es möglich, zivilrechtlich zu vereinbaren, dass Provisionsansprüche von Versicherungsvertretern ratierlich entsprechend den einzelnen Prämienzahlungen entstehen. Auch dann ist im Umfang der rechtlich noch nicht entstandenen Provisionsansprüche zunächst kein Gewinn realisiert.

Handlungsempfehlung:

Ermittelt der Versicherungsvertreter den Gewinn mittels Bilanzierung, sind mithin die individuellen Vertragsabreden zu würdigen. Nach diesen Grundsätzen ist dann sorgfältig die Gewinnvereinnahmung bzw. die Vereinnahmung von Anzahlungen für die einzelnen Geschäfte zu dokumentieren.

11 Keine Steuerfreiheit der Gründerprämie

Die als Landesleistung in Thüringen gezahlte Gründerprämie nach der sog. Gründerrichtlinie des Thüringer Ministeriums für Wirtschaft, Wissenschaft und Digitale Gesellschaft vom 10.7.2017 ist nicht steuerbefreit, wie das Thüringer FG nun mit Urteil vom 26.6.2025 (Az. 1 K 426/22) entschieden hat. Diese Zuwendung bezweckt die Förderung des Unternehmergeistes durch die Unterstützung von Existenzgründungen mit innovationsbasierten Gründungsvorhaben von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung während der Gründungsphase. Der Zuwendungsempfänger muss das Gründungsvorhaben aus einer bestehenden sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung heraus oder im Anschluss an eine solche umsetzen. Insbesondere greift insoweit nicht die spezielle Steuerbefreiung für Leistungen der Arbeitsförderung. Vielmehr handelt es sich um ein Instrument der Wirtschaftsförderung.

Hinweis:

Das FG hat die Revision zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob diese eingelebt wird und damit der BFH diesen Fall letztlich entscheiden muss.

12 Aktuelle Entwicklungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht zum handelsrechtlichen Jahresabschluss

Neben die (weitgehend) rein finanzielle Berichterstattung im handelsrechtlichen Jahresabschluss soll zukünftig auch eine Nachhaltigkeitsberichterstattung treten. Nachhaltigkeitsaspekte, über die berichtet werden soll, sind die Bereiche Umwelt, Soziales und Governance. Basis ist die CSR-Richtlinie der EU. Diese erweiterten Anforderungen an die Rechnungslegung sollen allerdings nur für größere Einheiten gelten. Völlig ausgenommen sind Einzelunternehmen und Personengesellschaften, bei denen (auch) natürliche Personen persönlich haftende Gesellschafter sind. Von der verpflichtenden Nachhaltigkeitsberichterstattung erfasst werden grundsätzlich nur Kapitalgesellschaften und GmbH & Co. KG und insoweit auch nur Unternehmen bestimmter Größe.

Die CSR-Richtlinie der EU bedarf allerdings noch der Umsetzung in nationales Recht. Daneben ist zu beachten, dass die EU ihrerseits sowohl den Kreis der betroffenen Unternehmen als auch die Berichtspflichten eingrenzen will und hierzu auch bereits erste Schritte umgesetzt hat. Vor diesem Hintergrund ist der nun vorgelegte Gesetzentwurf eines CSDR-Umsetzungsgesetzes zu sehen.

Insbesondere soll der zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtete Kreis der mittelständischen Unternehmen deutlich verringert werden. Ursprünglich sollten ab 2025 alle großen Kapitalgesellschaften (und GmbH & Co. KG-Gesellschaften) i.S.d. Handelsgesetzbuches einen Nachhaltigkeitsbericht aufstellen. Der Gesetzentwurf sieht nun insoweit vor, diese Verpflichtung auf 2027 zu verschieben. Bis dahin sollen nach den Vorschlägen der EU aber auch die Größenmerkmale angehoben werden, und zwar für die Arbeitnehmerzahl auf 1 000 und für die Umsatzerlöse evtl. auf 450 Mio. €. Ein Änderungsgesetz zur CSDR-Umsetzung soll dies dann nachvollziehen. Praktisch ist also zu erwarten, dass Unternehmen unterhalb dieser Schwellenwerte nicht nur später, sondern gar nicht mehr zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sein werden.

Hinweis:

Mittelbar können auch unterhalb der Schwellenwerte liegende Kapitalgesellschaften und ebenso Einzelkaufleute und Personengesellschaften von der Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sein, wenn sie als Abnehmer oder Lieferant Teil der Wertschöpfungskette eines berichtspflichtigen Unternehmens sind.

Auch wollen viele Unternehmen freiwillig diesen Aspekten in der Berichterstattung höheren Stellenwert einräumen. In diesen Fällen kann allerdings der Umfang der Berichterstattung frei bestimmt werden.

13 Gewerbesteuerbefreiung eines Pflegedienstes

Von der Gewerbesteuer befreit sind Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen, wenn im Erhebungszeitraum die Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.

Das FG Rheinland-Pfalz konkretisiert mit Entscheidung vom 26.11.2024 (Az. 3 K 1918/21) die 40 %-Grenze wie folgt: Bei der Berechnung der 40 %-Grenze sind auch Fälle zu berücksichtigen, in denen die Kosten nur überwiegend und nicht vollständig übernommen wurden. Maßgeblich ist die Anzahl der Pflegefälle, nicht die Höhe der erstatteten Kosten. Da das Gewerbesteuergesetz keine eigene Rundungsvorschrift für die Berechnung der 40 %-Quote enthält, können nach Auffassung des Gerichts die allgemeinen kaufmännischen Rundungsregeln angewendet werden, so dass eine Quote von 39,51 % auf 40 % aufgerundet werden kann.

Diese 40 %-Grenze ist für den einzelnen Erhebungszeitraum (= Kalenderjahr) zu prüfen.

Hinweis:

Insoweit ist jetzt unter dem Az. X R 6/25 die Revision vor dem BFH anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

Hinzuweisen ist darauf, dass gemeinnützige Pflegedienste generell von der Gewerbesteuer befreit sind.

14 Ergotherapie-GmbH unterliegt der Gewerbesteuer

Ein Ergotherapeut, der als Einzelunternehmen organisiert ist, erzielt aus dieser Tätigkeit freiberufliche Einkünfte und unterliegt damit nicht der Gewerbesteuer. Anders ist dies dann, wenn die Tätigkeit in der Rechtsform einer GmbH ausgeübt wird, weil eine Kapitalgesellschaft kraft Rechtsform – also unabhängig von der ausgeübten Tätigkeit – stets der Gewerbesteuer unterliegt. Insoweit wollte sich nun ein Stpf. auf die ausdrückliche Befreiungsvorschrift für Leistungen von Einrichtungen der ambulanten Rehabilitation berufen. Dies hat das FG Berlin-Brandenburg mit Entscheidung vom 17.9.2024 (Az. 8 K 8202/22) abgelehnt. Zu befreien seien danach nur Krankenhäuser und die dort genannten Einrichtungen, soweit die weiteren in der Vorschrift genannten Voraussetzungen vorlägen. Eine weite Auslegung der Vorschrift ist nicht geboten.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist nun unter dem Az. V R 24/24 die Revision beim BFH anhängig, so dass diese Rechtsfrage noch nicht geklärt ist. Auch hat das FG Köln in der Entscheidung vom 2.5.2024 (Az. 15 K 1653/22) eine andere Auslegung befürwortet. Aber auch insoweit ist die Revision vor dem BFH anhängig.

15 Steuerbefreiung für die vertretungsweise Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes gegen Entgelt

Der BFH hat nun mit Entscheidung vom 14.5.2025 (Az. XI R 24/23) – entgegen der Entscheidung der Vorinstanz – klargestellt, dass der ärztliche Notfalldienst (z.B. an Wochenenden) auch dann von der Umsatzsteuer befreit ist, wenn ein Arzt ihn vertretungsweise für einen anderen Arzt (gegen Entgelt) übernimmt.

Der Stpf. ist selbständiger Arzt, der mit der zuständigen Kassenärztlichen Vereinigung Westfalen-Lippe (KV) eine Vereinbarung über die freiwillige Teilnahme am ärztlichen Notfalldienst abgeschlossen hat. Er übernahm in den Jahren 2012 bis 2016 für andere, an sich zum Notfalldienst eingeteilte Ärzte als Vertreter deren „Sitz- und Fahrdienste“ in eigener Verantwortung. Gegenüber den vertretenen Ärzten rechnete der Stpf. hierfür einen Stundenlohn zwischen 20,00 € und 40,00 € ab. Die erbrachten Notfalldienste hielt der Stpf. für umsatzsteuerfrei.

Das FA sah insoweit die Steuerbefreiung nicht gegeben, da der Vertretungsarzt gegenüber dem anderen Arzt, dessen Notfalldienst er übernehme, eine sonstige Leistung gegen Entgelt erbringe, die kein therapeutisches Ziel habe. Dem widersprach nun der BFH. Auch die vertretungsweise Übernahme ärztlicher Notfalldienste gegen Entgelt durch einen anderen Arzt ist als Heilbehandlung umsatzsteuerfrei. Das Gericht begründet dieses Ergebnis damit, dass es zwar zutrifft, dass sich die vom Stpf. vertretenen Ärzte durch die Vertretung beim Notfalldienst quasi Freizeit „erkaufen“ haben. Allerdings habe der Stpf. die zum Notfalldienst eingeteilten Ärzte nur dadurch von der Übernahme des Dienstes freistellen können, dass er selbst den ärztlichen Notfalldienst erbracht habe. Der ärztliche Notfalldienst sei eine ärztliche Heilbehandlung. Er diene dazu, in Notfällen ärztliche Leistungen in Zeiten zu erbringen, in denen die reguläre haus- oder fachärztliche Versorgung nicht stattfindet. Er gewährleiste damit die ärztliche Versorgung von Notfallpatienten im jeweiligen Einsatzgebiet, was eine umsatzsteuerfreie Tätigkeit sei. Auf den Umfang der tatsächlichen Inanspruchnahme des Notfalldienstes durch die Patienten komme es nicht an. Diese Beurteilung gilt

nach Auffassung des Gerichts für die Notfalldienste eines Vertreters in gleicher Weise wie für die Notfalldienste der von der KV dafür eingeteilten Ärzte.

Im Übrigen gewährleiste diese tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise auch die möglichst gleichmäßige Umsatzbesteuerung ärztlicher Notfalldienste in ganz Deutschland, da es dadurch auf die erheblichen regionalen Unterschiede in der Organisation der Vertretung bei Notfalldiensten durch die jeweils zuständige KV nicht ankommt.

Handlungsempfehlung:

Insoweit sind diese Vertretungsleistungen umsatzsteuerfrei zu erklären. Im Einzelfall ist zu überprüfen, ob diese Handhabung auch in der Vergangenheit gewählt wurde oder ggf. Korrekturen möglich sind.

Hinweis:

Daneben führte der Arzt in den Streitjahren für die Polizeibehörde auch Blutentnahmen durch und fertigte hierüber jeweils einen einseitigen ärztlichen Bericht nach einem vorgegebenen Vordruck (Ankreuzbogen). Die Liquidation für die Blutentnahmen erfolgte gegenüber der zuständigen Landeskasse. Diese Leistungen sind nicht umsatzsteuerfrei, da diese Leistungen nicht ihrem Hauptzweck nach therapeutischen Zwecken dienten, sondern der Beweiserhebung im Zusammenhang mit einem strafrechtlich oder öffentlich-rechtlich geführten Verfahren.

Für Personengesellschaften

16 Gewerbesteuerrechtliche Zurechnung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung bei doppelstöckigen Personengesellschaften

Der BFH hat zwei Grundsatzentscheidungen zur gewerbesteuerlichen Zurechnung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung bei doppelstöckigen Personengesellschaften getroffen. Im Urteilsfall mit dem Az. IV R 9/23 stellte sich die Struktur – vereinfacht dargestellt – wie folgt dar:

- Es ging um die Veräußerung von Anteilen an der X GmbH & Co. KG. Diese war ihrerseits alleiniger Kommanditist der B GmbH & Co. KG und der C GmbH & Co. KG. Unstrittig entfiel der Wert dieser Unternehmensgruppe im Wesentlichen auf die B GmbH & Co. KG und die C GmbH & Co. KG.
- Alleiniger Kommanditist der X GmbH & Co. KG war nun die A GmbH & Co. KG. Diese übertrug ihren Kommanditanteil auf B. Insoweit entstand ein Veräußerungsgewinn, da B insbesondere das negative Kapitalkonto der A GmbH & Co. KG übernahm, welches diese also nicht auszugleichen hatte.
- Im Grundsatz unterfällt ein solcher Veräußerungsgewinn nicht der Gewerbesteuer, da diese ihrem Wesen nach nur das laufende Ergebnis eines Gewerbebetriebs erfassen soll. Allerdings unterliegt ein Veräußerungsgewinn dann der Gewerbesteuer, wenn dieser nicht unmittelbar auf eine natürliche Person als Anteilseigner entfällt. Dies ist vorliegend gegeben, da Kommanditist der X GmbH & Co. KG keine natürliche Person, sondern wiederum eine Personengesellschaft (die A GmbH & Co. KG) war.

- Der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils an der X GmbH & Co. KG wurde nun in der Steuererklärung überwiegend der B GmbH & Co. KG und der C GmbH & Co. KG zugeordnet und in deren Steuererklärungen als Veräußerungsgewinn ausgewiesen. Dies insbesondere dann mit dem Ziel, dass insoweit diese Veräußerungsgewinne bei der X GmbH & Co. KG in die Kürzung betreffend Gewinnanteile aus Personengesellschaften einbezogen wurden.

Dem folgte das Finanzamt nicht. Nun bestätigte auch der BFH mit Entscheidung vom 8.5.2025 (und insoweit die weitgehend inhaltsgleiche Entscheidung unter dem Az. IV R 40/22), dass

- ein der Gewerbesteuer unterfallender Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an der Oberpersonengesellschaft nicht auf die stillen Reserven der Oberpersonengesellschaft und die stillen Reserven der Unterpersonengesellschaft aufzuteilen ist. Es handelt sich vielmehr um einen einheitlichen Veräußerungsvorgang auf der Ebene der Oberpersonengesellschaft. Dies gilt mithin auch, soweit der Veräußerungsgewinn auf stille Reserven der Untergesellschaften entfällt. Für eine (teilweise) Zurechnung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns zum Gewerbebetrieb der Unterpersonengesellschaft fehlt eine gesetzliche Grundlage.
- Der Gewerbeertrag der Oberpersonengesellschaft unterliegt im Hinblick auf den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der Oberpersonengesellschaft auch insoweit nicht der gewerbesteuerlichen Kürzung, als der Veräußerungsgewinn wirtschaftlich auf stille Reserven der Unterpersonengesellschaft entfällt.

Hinweis:

Anders ist die Seite des Erwerbers zu sehen. Der Erwerb des Anteils an einer Ober(personen)gesellschaft kann zur Bildung von Ergänzungsbilanzen sowohl auf der Ebene der Obergesellschaft als auch auf der Ebene der Unter(personen)gesellschaft führen. Diese Sichtweise ist allerdings nicht mit der des Veräußerers vergleichbar. Auf Seiten des Erwerbers geht es darum, mittels Ergänzungsbilanzen einen bezahlten Mehrwert den Wirtschaftsgütern zuzuordnen. Insoweit muss auch eine Zuordnung zu der Untergesellschaft erfolgen.

17 Keine einkommensteuerrechtliche Anerkennung einer rückwirkenden Änderung der Gewinnverteilungsabrede einer Mitunternehmerschaft

Das FG Baden-Württemberg hat mit jetzt erst veröffentlichtem Urteil vom 24.4.2023 (Az. 9 K 220/20) bestätigt, dass

- rückwirkende – vom grundsätzlich maßgeblichen zivilrechtlichen Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages abweichende – Vereinbarungen über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft grundsätzlich einkommensteuerlich unbeachtlich sind. Dies gilt selbst dann, wenn sie im Rahmen von Gesellschafterwechseln oder Auseinandersetzungen vereinbart werden.
- Eine Ausnahme von diesem Rückwirkungsverbot kann (nur) bei vergleichsweisen Regelungen, mit denen ein strittiger Rechtszustand für die Vergangenheit geregelt wird, in Betracht kommen.

Im Streitfall ging es um eine Rechtsanwaltsgeellschaft. Ein Partner schied unter Mitnahme von Mandaten aus. In diesem Zuge sollte die Gewinnverteilung für das Ausscheidensjahr und das

vergangene Jahr abweichend von den bisherigen Abreden geregelt werden. Diese abweichende Gewinnverteilung hat das FA und dem folgend auch das FG nicht anerkannt. Auch während des noch laufenden Geschäftsjahres kann die vereinbarte Gewinnverteilung nicht mit Wirkung für den bis dahin entstandenen Gewinn oder Verlust verändert werden.

Handlungsempfehlung:

Dieses grundsätzliche Verbot rückwirkender Änderungen der Gewinnverteilungsabrede ist dringend zu beachten. Dies vor dem Hintergrund, dass im Übrigen Änderungen der gesellschaftsvertraglichen Abreden bei Personengesellschaften keinem Formzwang unterliegen. In der Praxis sollten solche Änderungen der gesellschaftsvertraglichen Abreden stets schriftlich protokolliert und nur für die Zukunft getroffen werden.

Allerdings ist gegen die Entscheidung des FG nun die Revision beim BFH anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

18 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahres

Bezieht der StpfL Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so kann bei der Einkommensteuer eine Steuerermäßigung geltend gemacht werden, die darauf abzielt, die Zusatzbelastung dieser Einkünfte mit Gewerbesteuer auszugleichen. Diese Steuerermäßigung wird sowohl Einzelunternehmern als auch Gesellschaftern, die an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt sind, gewährt und bemisst sich nach dem Vierfachen des Gewerbesteuermessbetrags, maximal die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer.

Bei Personengesellschaften ist nun zu beachten, dass die Gewerbesteuer die Personengesellschaft selbst erfasst, der diese kompensierende Steuerermäßigung dagegen erst auf Ebene der Gesellschafter bei deren Einkommensteuer gewährt wird. Damit die Steuerermäßigung erfolgen kann, muss daher der gegenüber der Personengesellschaft festgestellte Steuermessbetrag sowie die von der Personengesellschaft geschuldete tatsächliche Gewerbesteuer im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung auf die Gesellschafter aufgeteilt werden. Dies erfolgt nach den gesetzlichen Vorgaben anhand des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels, der bei der Personengesellschaft gesellschaftsrechtlich vereinbart ist. Ergebnisse aus steuerlichen Sonder- und Ergänzungsbilanzen werden bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels ausdrücklich nicht einbezogen.

Vor dem Hintergrund, dass die Gewerbesteuer gegenüber der Personengesellschaft mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs festgesetzt wird und daher die Gesellschafter, die dann an der Personengesellschaft beteiligt sind, diese Steuerlast entsprechend ihrer Beteiligung an der Gesellschaft wirtschaftlich tragen, ist für die Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags auf den Gesellschafterbestand abzustellen, der am Ende des Wirtschaftsjahres besteht. Bedeutung hat dies insbesondere, wenn ein Gesellschafter im Laufe des Wirtschaftsjahres aus der Personengesellschaft ausscheidet. Diesem wird dann kein anteiliger Gewerbesteuermessbetrag zugerechnet, so dass dieser auch keine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer erhält.

Der BFH hat nun mit Entscheidung vom 10.4.2025 (Az. IV R 21/22) in Bestätigung und Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass bei der Bestimmung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb auf die Mitunternehmer abzustellen ist, die am Ende des

(gegebenenfalls vom Kalenderjahr abweichenden) Wirtschaftsjahrs an der Mitunternehmerschaft beteiligt waren.

Streitig war bei der Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ob bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ein nach dem Ende des Wirtschaftsjahrs (im Streitfall der 30.6.2018), aber noch vor Ende des Kalenderjahrs ausgeschiedener Mitunternehmer zu berücksichtigen ist. Hierzu hat der BFH entschieden, dass für die Aufteilung des Steuerermäßigungsbetrags der Steuermessbetrag sowie die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer auf diejenigen Gesellschafter zu verteilen sind, die zum Ende des abweichenden Wirtschaftsjahrs am 30.6.2018 an der Stpfl. beteiligt waren. Dazu gehörte neben der Komplementärin V-GmbH auch der erst nach diesem Zeitpunkt durch Tod ausgeschiedene Kommanditist H.

Handlungsempfehlung:

Insbesondere bei Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse ist stets auch die gesetzlich vorgegebene Zuordnung der Grundlage für die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer nach Maßgabe des Gesellschafterbestandes zum Ende des Wirtschaftsjahres zu beachten. Gegebenenfalls ist ein zivilrechtlicher Ausgleich zwischen den Gesellschaftern zu vereinbaren, wenn die den einzelnen Gesellschaftern gewährte Steuerermäßigung nicht mit den zugewiesenen Gewinnanteilen gleichläuft.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

19 Aktualisierte Hinweise der Finanzverwaltung zur Besteuerung von Kapitaleinkünften

Kapitaleinkünfte unterliegen im Grundsatz der Abgeltungsteuer. Diese Besteuerung mit pauschal 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) unmittelbar an der Quelle, also z.B. durch die depotführende Bank, ist für den Anleger in den meisten Fällen steuertechnisch sehr einfach. Mit dem Steuerabzug durch die Abgeltungsteuer ist die Einkommensteuer abgegolten. Eine Erklärungspflicht ergibt sich dann in der Einkommensteuererklärung nicht. Im Detail gibt es jedoch Besonderheiten zu beachten. Insoweit ist insbesondere auf das sehr umfangreiche Schreiben der FinVerw zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer zu verweisen. Dieses Schreiben wurde jüngst mit Datum vom 14.5.2025 punktuell aktualisiert. Insoweit folgende Hinweise zu wichtigen Änderungen:

Kapitalerträge ohne Kapitalertragsteuerabzug:

Bei bestimmten Kapitalerträgen erfolgt kein Kapitalertragsteuerabzug, so dass diese zwingend in der Einkommensteuererklärung anzugeben sind. Zu nennen sind insbesondere:

- Gewinne aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen,
- verdeckte Gewinnausschüttungen,
- Zinsen aus der Gewährung von Privatdarlehen,
- Erträge, die bei ausländischen Depotbanken erzielt werden.

Rückabwicklung von Darlehensverträgen:

Bei dem Bezug eines Nutzungsersatzes im Rahmen der reinen Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrages nach Widerruf handelt es sich um einen nicht steuerbaren Kapitalertrag. Ein Kapitalertragsteuerabzug ist mithin nicht vorzunehmen. Dies gilt entsprechend für geleisteten Nutzungsersatz in anderen Fällen (z.B. Zinsen auf erstattete Kontoführungsgebühren, Darlehenszinsen auf erstattete Kreditbearbeitungsgebühren oder Verwahrentgelte).

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob tatsächlich kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen wurde. Ansonsten ist eine Korrektur im Rahmen der Einkommensteuererklärung erforderlich.

Prozess- oder Verzugszinsen sind hingegen steuerpflichtig und insoweit ist ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen.

Aufhebung der Verlustverrechnungsbeschränkung:

Die Verlustverrechnungsbeschränkungen für Termingeschäfte und für wertlose Kapitalanlagen wurden aufgehoben. Dies gilt für alle verfahrensrechtlich noch offenen Fälle. Bestehende Verlustvorträge aus Termingeschäften und Forderungsausfällen sind uneingeschränkt mit allen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar. Für den Kapitalertragsteuerabzug wird es von der FinVerw nicht beanstandet, wenn eine IT-technische Umsetzung auf Ebene der Kreditinstitute erst ab dem 1.1.2026 erfolgt.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob die Verlustverrechnung im Rahmen der Steuerveranlagung erfolgen kann. Dies gilt z.B. in den Fällen, in denen das Kreditinstitut die Verrechnung von bestehenden Verlusten IT-seitig erst ab 2026 umsetzt.

Verzinsliche Fremdwährungskonten:

Währungsgewinne/-verluste aus der Veräußerung oder Rückzahlung einer verbrieften oder unverbrieften verzinslichen Kapitalforderung oder eines verzinslichen Fremdwährungsguthabens (verzinsliches Fremdwährungskonto) sind als Kapitaleinkünfte zu erfassen. Dabei stellt jede Einzahlung oder Zinsgutschrift auf ein verzinsliches Tages-, Festgeld- oder sonstiges Fremdwährungskonto einen Anschaffungsvorgang dar. Im Falle der späteren Rückzahlung liegt ein veräußerungsgleicher Vorgang. Dabei kommt es nicht darauf an, ob eine etwaige Fremdwährungskapitalforderung zugleich in Euro oder eine dritte Währung umgewandelt wird.

Bei Fremdwährungsguthaben auf Zahlungsverkehrskonten (z.B. Girokonten, Basiskonten, Girocard), Kreditkarten und digitalen Zahlungsmitteln kann unterstellt werden, dass diese ausschließlich als Zahlungsmittel eingesetzt werden und eine Einkunftserzielungsabsicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht vorhanden ist. Eine Erfassung von Währungsgewinnen/-verlusten als Kapitaleinkünfte für Zahlungsmittel scheidet daher aus. Lediglich die mit diesen Fremdwährungsguthaben erzielten Zinsen unterliegen einer Besteuerung als Kapitaleinkünfte.

Für Hauseigentümer

20 Fahrtkosten zu einer vermieteten Wohnung können ggf. lediglich nach den Regeln der Entfernungspauschale steuerlich abzugsfähig sein

Sind Tätigkeiten an einem Vermietungsobjekt zu erledigen, wie z.B. die Beaufsichtigung von Handwerkern, Termine mit Mietern oder selbst durchgeführte Reparaturen oder Reinigungen, so können die Fahrtkosten zum Vermietungsobjekt als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden. Im Grundsatz können insoweit bei Benutzung eines eigenen Pkw pauschal 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden.

Hinweis:

Insoweit ist eine Dokumentation ratsam, z.B. in Form einer Liste mit Datum und Grund der Fahrt zum Vermietungsobjekt und ggf. Belegen, wie Parktickets oder Tankquittungen.

Im Einzelfall kann das Vermietungsobjekt insoweit aber auch eine erste Tätigkeitsstätte bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Dies hat dann zur Folge, dass Fahrtkosten nur nach Maßgabe der Entfernungspauschale, also grds. mit 0,30 € je Entfernungskilometer, angesetzt werden können. Dies hat jüngst das FG Münster mit Urteil vom 15.5.2025 (Az. 12 K 1916/21 F) bestätigt. Im Streitfall besaß der Stpf. eine vermietete Ferienwohnung und hatte in dieser zeitlich umfangreiche Reparatur- und Reinigungsarbeiten durchgeführt. Im Streit standen die insoweit angefallenen Fahrtkosten zum Vermietungsobjekt.

Das FG arbeitet heraus, dass das Vermietungsobjekt als erste Tätigkeitsstätte bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzustufen ist, wenn der Stpf. mindestens ein Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit für das Mietobjekt dort selbst verrichtet. Da die Ferienwohnungen der GbR im Wesentlichen durch Dritte verwaltet wurden, während die Gesellschafter die Reparaturarbeiten selbst durchführten, wurde die quantitative Grenze von einem Drittel im Streitfall deutlich überschritten.

Hinweis:

Das FG hat die Revision zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob der BFH endgültig über diesen Streitfall entscheiden muss.

21 Kaufpreisaufteilung für Zwecke der AfA auch bei denkmalgeschütztem Gebäude

Wird ein bebautes Grundstück erworben, so wird oftmals ein Gesamtkaufpreis gezahlt, welcher den Grund und Boden und das Gebäude umfasst. Wird das Grundstück für Vermietungszwecke genutzt, so muss der Kaufpreis allerdings separat zugeordnet werden, weil nur das Gebäude steuerlich der Abschreibung unterliegt, der Grund und Boden dagegen nicht. Ist insoweit ein Gesamtkaufpreis vereinbart, so erfolgt dessen Aufteilung (zzgl. Kaufnebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Maklergebühren und Notarkosten) anhand des Verhältnisses der Verkehrswerte des Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits. Die FinVerw hat hierzu eine **Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung** für bebaute Grundstücke herausgegeben, welche nun mit Stand Januar 2025 aktualisiert wurde.

Das FG Köln hat mit Entscheidung vom 13.11.2024 (Az. 2 K 1386/20) bestätigt, dass **auch für ein mit einem denkmalgeschützten Gebäude bebauten Grundstück** der Gesamtkaufpreis zur Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage aufzuteilen ist. Der Bodenwertanteil ist dabei weder abzuzinsen noch mit einem Betrag von 0 € anzusetzen. Der Stpf. hatte argumentiert, dass ein teilweiser Abzug für Grund und Boden nicht zu erfolgen habe, da auf Grund des Denkmalschutzes von einer unendlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen sei, was dazu führe, dass das Grundstück nicht wieder freigelegt werden könne und daher ein reiner Bodenwert in Zukunft nicht erzielbar sei.

Dem folgte das Gericht aber nicht. Der Bodenwert sei weder abhängig von der Restnutzungsdauer des aufstehenden Gebäudes noch davon, ob das aufstehende Gebäude unter Denkmalschutz steht.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist nun unter dem Az. IX R 26/24 die Revision vor dem BFH anhängig, so dass diese Entscheidung abzuwarten bleibt.

22 Rückwirkende Einführung der Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen und damit einhergehende Abzugsbeschränkung

Mit dem Ende 2022 beschlossenen Jahressteuergesetz 2022 wurde rückwirkend auf den 1.1.2022 eine Steuerbefreiung für „kleinere“ PV-Anlagen eingeführt. Ziel des Gesetzgebers war es insbesondere, dass Betreiber von PV-Anlagen auf dem selbst genutzten Einfamilienhaus von ertragsteuerlichen Pflichten befreit werden und damit die Errichtung und der Betrieb solcher Anlagen vereinfacht und gefördert wird. Diese Steuerbefreiung hat aber eben auch zur Folge, dass der Stpf. keine im Zusammenhang mit der PV-Anlage stehenden Ausgaben steuerlich geltend machen kann. Dies ist vielfach nachteilig, da mittels Sonderabschreibung die Investitionskosten in den ersten Jahren des Betriebs in weitem Umfang geltend gemacht werden konnten. Dies führte dann steuerlich in den ersten Jahren des Betriebs der PV-Anlage zu Verlusten und mit den Steuerminderungen zu Liquiditätsvorteilen. Auch wenn diese durch Gewinne in den späteren Betriebsjahren wieder ausgeglichen wurden, konnte über diesen Weg die Investition teilweise refinanziert werden.

Diese Möglichkeit ist nun mit der eingeführten Steuerbefreiung entfallen. Die rückwirkende Einführung der Steuerbefreiung führte allerdings dazu, dass auch solche PV-Anlagen betroffen sind, die in 2022 errichtet wurden, bevor das Gesetz beschlossen oder gar diskutiert wurde, die Stpf. also im Grundsatz noch mit den positiven steuerlichen Effekten rechnen konnten.

Ein solcher Fall war nun vom FG Düsseldorf zu beurteilen. Im Streitfall hatte der Stpf. bereits im Juni 2021 den Auftrag zur Installation der PV-Anlage erteilt. Errichtung und Inbetriebnahme verzögerten sich dann und der Anschluss an das Stromnetz erfolgte schließlich im Dezember 2022. Das FG sieht mit Entscheidung vom 24.6.2025 (Az. 4 K 1286/24 E) keine verfassungswidrige Rückwirkung. Zum einen finde vorliegend das Rückwirkungsverbot bereits keine Anwendung. Die Verfassungsmäßigkeit eines rückwirkenden Gesetzes ist nur dann fraglich, wenn es sich um ein belastendes Gesetz handelt. Begünstigende Regelungen unterliegen auch dann keinem Rückwirkungsverbot, wenn die Begünstigung mit relativierenden Belastungen verbunden ist. Vor diesem Hintergrund ist die Einführung der Steuerbefreiung auch durch das Zusammenwirken mit dem korrespondierenden Betriebsausgabenabzugsverbot nicht als belastende Maßnahme einzurordnen.

Handlungsempfehlung:

Das FG hat die Revision beim BFH zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob diese eingelegt wird und sich der BFH mit dieser Frage abschließend auseinandersetzen muss. Vergleichbare Fälle sollten daher ggf. verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Vorsteuerabzug bei Sachgründung einer GmbH durch Sacheinlage eines Pkw in die GmbH-Vorgesellschaft

In der Gründungsphase einer GmbH (Stufen der Gründung: (a) Vorgründungsgesellschaft, (b) Vorgesellschaft/Vor-GmbH mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags und (c) GmbH mit Eintragung im Handelsregister) wird es regelmäßig so sein, dass das Hauptaugenmerk auf haftungsrechtlichen und auf ertragsteuerlichen Aspekten liegt. Dass darüber hinaus aber auch der Umsatzsteuer besonderes Gewicht zukommen kann, zeigt das Urteil des Niedersächsischen FG vom 3.4.2025 (Az. 5 K 111/24), gegen das beim BFH die Revision unter dem Az. XI R 13/25 anhängig ist.

Mit diesem Urteil hat das Niedersächsische FG festgestellt,

- dass bei der Sachgründung einer Ein-Mann-GmbH durch Sacheinlage eines Pkw, der während des Bestehens der Vor-GmbH geliefert wird und den die Gesellschaft nach Gründung für ihre wirtschaftliche Tätigkeit ausschließlich unternehmerisch nutzt, der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw der Gesellschaft zusteht (auch wenn die diesbezügliche Rechnung an den Gründungsgesellschafter adressiert ist), sofern der Gründungsgesellschafter selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
- Insofern hat umsatsteuerlich eine personenübergreifende Zurechnung in der Unternehmensgründungsphase zu erfolgen.

Im konkreten Streitfall hat eine GmbH geklagt, die von der alleinigen Gesellschafterin A mit Gesellschaftsvertrag vom 28.4.2021 durch Sachgründung gegründet wurde. Nach der Satzung wurde die Einlage geleistet, indem A auf das Stammkapital von 25 000 € eine Sacheinlage durch Übereignung eines gebrauchten Pkw erbrachte, den A am 7.5.2021 erwarb und in die Gesellschaft einbrachte. Die Rechnung mit ausgewiesener USt war adressiert an „Frau A in X“. Die GmbH schloss mit A als Geschäftsführerin einen Anstellungsvertrag und stellte ihr den Pkw als Dienstwagen zur Verfügung, der auch für Privatfahrten genutzt werden konnte. Den geldwerten Vorteil hatte A zu versteuern. Die Stpfl. erbrachte ab Mai 2021 (als „GmbH in Gründung“ bzw. Vor-GmbH) betriebswirtschaftliche Beratungsleistungen und wurde im Juni 2021 im Handelsregister eingetragen.

Den von der GmbH geltend gemachten Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw versagte das FA, weil der Pkw von A als Leistungsempfängerin erworben worden sei und die Rechnung nicht auf die GmbH in Gründung laute.

Demgegenüber gewährt das FG den Vorsteuerabzug wie folgt: Hinsichtlich der Gründung einer Kapitalgesellschaft gehe die Rechtsprechung gesellschaftsrechtlich und ertragsteuerrechtlich von

einer Identität zwischen der GmbH-Vorgesellschaft und der später eingetragenen GmbH jedenfalls dann aus, wenn die Eintragung im Handelsregister tatsächlich erfolgt. Auf das Umsatzsteuerrecht übertragen folgt hieraus die Berechtigung der GmbH zum Vorsteuerabzug auch aus Leistungsbezügen, die bereits die Vorgesellschaft bezogen und in Rechnung gestellt bekommen hat.

Nach der Rechtsprechung des BFH könnte der Gesellschafter einer noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmensaktivität der GmbH aber nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn der Leistungsbezug durch den Gesellschafter bei der GmbH zu einem Investitionsumsatz führen soll. Der Pkw stelle aus Sicht der GmbH einen Investitionsaufwand dar, so dass der Vorsteuerabzug der GmbH (und nicht der Gesellschafterin) zusteht.

Hinweis:

Die Gründungsphase der GmbH bedarf also einer sorgfältigen fachlichen Begleitung, wobei streitanzfällige Konstellationen wie im Urteilsfall vermieden werden sollten.

24 Voraussetzungen für die Bildung und Feststellung eines Sonderausweises gem. § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG

Die ertragsteuerliche Systematik der Besteuerung der Kapitalgesellschaften sieht ein zweistufiges Vorgehen wie folgt vor: In einem ersten Schritt wird auf der Ebene der Kapitalgesellschaft das Einkommen mit Körperschaftsteuer belastet (derzeitiger Steuersatz: 15 %), an den sich dann bei Ausschüttung an eine natürliche Person eine Belastung mit Einkommensteuer anschließt. Dabei entspricht es der Systematik, dass Einlagen der Gesellschafter weder bei Zugang auf der Ebene der Kapitalgesellschaft noch bei Rückgewähr der Einlage auf der Ebene des Gesellschafters zu einer Ertragsteuerbelastung führen (sollen). Technisch wird dies über die Erfassung der Einlagen im sog. „steuerlichen Einlagekonto“ (§ 27 KStG) gewährleistet.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH v. 25.2.2025 (Az. VIII R 41/23) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat,

- dass sonstige Rücklagen i.S.v. § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG alle Rücklagen sind, die nicht im steuerlichen Einlagekonto i.S.v. § 27 Abs. 1 KStG erfasst sind,
- und dass eine vom Sonderausweis auszunehmende „Einlage der Anteilseigner“ nicht voraussetzt, dass sie im steuerlichen Einlagekonto erfasst ist.

Im konkreten Streitfall war eine Einlage versehentlich nicht erklärt worden, der Bescheid über das steuerliche Einlagekonto der Stpfl. (i.H.v. 0 €) wurde bestandskräftig. Danach erfolgten in 2017 eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln sowie in 2018 eine Kapitalherabsetzung. Das FA stellte einen Sonderausweis (§ 28 KStG) i.H.v. 10 Mio. € auf Grund einer Kapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen fest, was bei Rückzahlungen des Nennkapitals, die den Sonderausweis mindern (z.B. bei Auflösung der Gesellschaft), zu einer Annahme von Gewinnausschüttungen und Besteuerung auf der Gesellschafterebene führen würde.

Der BFH hat dazu zu Gunsten der Stpfl. entschieden, dass „vergessene“ Einlagen von diesem Sonderausweis ausgenommen sind: Der Sonderausweis sichere die Ausschüttungsbesteuerung von in Nennkapital umgewandelten Gewinnrücklagen. Bei der Umwandlung von Kapitalrücklagen, die aus

„vergessenen“, also nicht im Einlagekonto erfassten, Einlagen gebildet werden, sei diese Rechtsfolge der Sache nach aber nicht gerechtfertigt.

Hinweis:

Mit diesem Urteil hat der BFH die erheblichen Haftungsfallen beseitigt, die sich nach bisheriger Auffassung dann ergeben hatten, wenn Zugänge im steuerlichen Einlagekonto versehentlich nicht erfasst worden waren. Materiell können nunmehr solche Fehler der Vergangenheit geheilt werden. Im Ergebnis sollte damit gewährleistet sein, dass Einlagen – vorbehaltlich der Erfüllung gesetzlicher Voraussetzungen – steuerfrei zurückgezahlt werden können.

25 VGA: Verrechnungspreisbestimmung bei sogenannten Parallelimporten

Die Annahme des Vorliegens sog. verdeckter Gewinnausschüttungen (die gesetzlich nicht näher definiert sind) hat die Rechtsprechung an diverse Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft, u.a. an das Vorliegen einer „Vermögensminderung“ bzw. einer „verhinderten Vermögensmehrung“ auf der Ebene der Kapitalgesellschaft.

Mit seinem zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Urteil vom 11.12.2024 (Az. I R 41/21) hat der BFH zu der Tatbestandsvoraussetzung der „verhinderten Vermögensmehrung“ bei vGA entschieden, dass bei Parallelimporten von (Original-)Arzneimitteln (§ 129 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch) eine verhinderte Vermögensmehrung bei der konzerneigenen Vertriebsgesellschaft (inländischer Vertrieb) zu Gunsten der Konzernmuttergesellschaft (Höhe des Verrechnungspreises) nicht mit der Begründung ausgeschlossen werden kann, dass der Parallelimport nicht im eigentlichen Interesse der Konzernmutter liegt. Denn die Vertriebsgesellschaft übe ihre Marketingaktivitäten im Interesse des Gesamtkonzerns aus, der wirtschaftlich auch von den Parallelimporten profitiere.

Im konkreten Streitfall war – verkürzt dargestellt – der Ansatz einer vGA zu Gunsten einer im Ausland ansässigen Konzernmutter eines Pharmakonzerns umstritten. Die Vermarktung der Originalprodukte erfolgte – sehr verkürzt dargestellt – im Inland durch die A-GmbH, die in diesem Rahmen Bonuszahlungen an die Außendienstmitarbeiter zu leisten hatte, bei deren Berechnung auch die Abnehmerumsätze aus sog. Parallelimporten anteilig eingeflossen waren. Die Parallelimporte erhöhten entsprechend Umsatz bzw. Gewinn des Konzerns, ohne dass die GmbH eine Vergütung von den Parallelimportoreuren beziehungsweise der Muttergesellschaft erhielt.

Der BFH hat dazu folgende – über diesen besonders gelagerten Fall der Pharmabranche hinausweisende – Feststellungen getroffen, die allgemein bei der Würdigung möglicher vGA zu betrachten sein sollten:

- VGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sind nach ständiger Rechtsprechung solche Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehen.
- Regelmäßig bejahe der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen

Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.

- Zudem müsse der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.
- Eine Vorteileignung könne sich bei einer vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung insbesondere auch daraus ergeben, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart, weil die Gesellschaft ihn trägt.
- Eine solche Aufwandsersparnis bei der Konzernmuttergesellschaft und damit aus der Sicht der Tochtergesellschaft eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste verhinderte Vermögensmehrung könne dann vorliegen, wenn wie im Streitfall die Tochter Aufwendungen für den Vertrieb übernehme, die auch der Mutter zugutekommen würden. Insoweit könne davon ausgegangen werden, dass eine Weiterbelastung von (anteiligen) Kosten fremdüblich wäre.

Hinweis:

Der BFH hat diese Entscheidung auf der Basis seiner bisherigen Rechtsprechung sehr klar nachvollziehbar abgeleitet. Im Schrifttum wird dazu ausgeführt, dass der Geschäftsführer einer Vertriebsgesellschaft „nichts zu verschenken“ habe und somit eine Vergütung unter Fremden verlangen würde. Insbesondere für die Praxis der sog. Verrechnungspreise wird daher empfohlen, zwischen den Konzerngesellschaften eine entsprechend angemessene Vergütung vertraglich zu vereinbaren.

26 Verdeckte Einlage durch Verzicht des nicht beherrschenden Gesellschafters auf seine Pensionszusage im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung

Der durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer erklärte Verzicht auf eine Pensionszusage kann in der Praxis viele Gründe haben, z.B. in einer angespannten wirtschaftlichen Situation ebenso begründet sein wie in Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen.

Zu dieser sehr praxisrelevanten Problematik des – im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung ausgesprochenen – Verzichts auf eine Pensionszusage hat das FG Düsseldorf mit seinem vorläufig nicht rechtskräftigen Urteil vom 17.5.2025 (Az. 6 K 343/21, K,G,F) entschieden, dass dann, wenn der nicht beherrschende Gesellschafter und Vorstand einer Kapitalgesellschaft (im Streitfall: einer AG) im Zusammenhang mit der Veräußerung seines Gesellschaftsanteils gegen Abtretung der Rückdeckungsversicherung auf seine Pensionszusage verzichtet, in der Abtretung eine vGA und in dem Verzicht eine verdeckte Einlage liegt.

Im konkreten Streitfall hatte eine AG geklagt, die durch die Verschmelzung dreier GmbH in 2001 neu gegründet worden war; die vier Gesellschafter der verschmolzenen GmbH bildeten zunächst den Vorstand der AG. Der Gesellschafter I hatte bei der durch ihn eingebrachten GmbH einen Anspruch auf Pensionszahlungen; die entsprechende Verpflichtung wurde von der AG übernommen. Im Januar 2016 verzichtete I mit sofortiger Wirkung auf seine bis dahin bestehende Pensionszusage und erhielt dafür im Gegenzug die bei der U abgeschlossene Rückdeckungsversicherung. Seine Vorstandstätigkeit endete im März 2016.

Die AG deklarierte in der Körperschaftsteuer- und in der Gewerbesteuer-Erklärung 2016 die Übertragung des Anspruchs auf die Rückdeckungsversicherung i.H.v. rd. 62 T€ als vGA und den Verzicht auf die Pensionszusage in Höhe des von ihr so errechneten Barwerts des Pensionsanspruchs (rd. 185 T€) als verdeckte Einlage. Die Verfügung über den Anspruch gelte als Zufluss von Arbeitslohn im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG. Gleichzeitig stelle der Verzicht eine verdeckte Einlage in das Betriebsvermögen der AG dar, was beim Aktionär I zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten seiner Anteile i.S.v. § 17 EStG führe. Das FA versagte die Anerkennung einer solchen verdeckten Einlage.

Das FG hat der dagegen gerichteten Klage der AG stattgegeben und ausgeführt,

- dass in dem Verzicht des Gesellschafters I auf die Pensionszusage eine verdeckte Einlage liege, so dass die durch die Auflösung der Pensionsrückstellung i.H.v. rd. 135 T€ resultierende Einkommenserhöhung in gleicher Höhe außerbilanziell zu korrigieren und der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2016 um den Barwert des Pensionsanspruchs zu erhöhen ist.
- In dem Verzicht auf die Pensionszusage des I liege bei einer nach der Rechtsprechung des BFH anzustellenden isolierten geschäftsvorfallbezogenen Betrachtungsweise die Zuwendung eines Vermögensvorteils des Gesellschafters an die Gesellschaft.
- Diese Zuwendung sei auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Zwar habe der BFH in seinem Urteil vom 28.4.2010 entschieden, dass die Abfindung einer Pensionszusage, um dadurch den Verkauf der Geschäftsanteile der GmbH zu ermöglichen, jedenfalls dann regelmäßig nicht durch das Gesellschaftsverhältnis mitveranlasst sei, wenn die Leistungen vereinbarungsgemäß im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses eines nicht beherrschenden Gesellschafters stehen.
- Im Streitfall läge aber eine gesellschaftliche (Mit)Veranlassung vor, da der Wert der Pensionszusage i.H.v. rd. 184 T€ ermittelt worden sei, welche der Gesellschafter I gegen den Erhalt von lediglich rd. 62 T€ aufgegeben habe. Dass der Gesellschafter I einen derartigen Verlust hingenommen habe, lasse sich nur mit der zeitnah erfolgten privaten Anteilsübertragung erklären. Insofern sei nach dem sog. doppelten Fremdvergleich von einer mangelnden Fremdüblichkeit auszugehen.
- Die Einlage sei mit dem Teilwert, im Streitfall aber höchstens mit dem Wert vorzunehmen, um den sich das Einkommen durch die Ausbuchung der Pensionsrückstellung erhöht habe. Die Annahme einer verdeckten Einlage führe dann auch zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto.

Hinweis:

In einschlägigen Praxisfällen sollte – wegen der im Einzelfall vielschichtigen steuerlichen Auswirkungen – fachlicher Rat eingeholt werden, wenn der Verzicht auf eine Pensionszusage beabsichtigt wird (und zwar unabhängig von der Frage, ob ein GmbH-Geschäftsführer oder – wie im Urteilsfall – der Vorstand einer AG betroffen ist).

27 Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots gem. § 20 Abs. 9 EStG

Gewinnausschüttungen aus GmbH werden (ebenso wie empfangene Dividenden) beim Anteilseigner einkommensteuerlich bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG erfasst, wenn die

Anteile im steuerlichen Privatvermögen liegen. Im Regelfall werden diese Gewinnausschüttungen dann dem gesonderten Steuertarif nach § 32d EStG mit 25 % ESt (zzgl. SolZ) unterworfen (sog. Abgeltungsteuer). Allerdings sieht § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für zwei Konstellationen die Option vor, auf den gesonderten Steuertarif zu verzichten und unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, also mit einer 40 %igen Steuerfreistellung, den tariflichen (und progressiven) Einkommensteuersatz zu wählen. Das Wahlrecht besteht, wenn der StpfL

- zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit für diese einen maßgeblichen unternehmerischen Einfluss nehmen kann.

Mit der Anwendung der sog. Abgeltungsteuer verbunden ist insbesondere eine Einschränkung der Verlustverrechnung und das „Verbot“ des Werbungskostenabzugs. Insoweit kann im Einzelfall die Ausübung der Option sinnvoll sein, wenn durch die Möglichkeit des Werbungskostenabzugs der Nachteil des höheren Steuersatzes überkompensiert wird.

Vor diesem Hintergrund ist nun der nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehene Beschluss vom 8.4.2025 (Az. VIII B 79/24) zu sehen.

Für den konkreten Streitfall (bei dem hohe Vermögensverwaltergebühren angefallen waren) hat der BFH ausgeführt, dass Vermögensverwaltergebühren (einzelne abgerechnet oder als pauschale sogenannte All-In-Fees) dem Abzugsverbot unterliegen, soweit sie Werbungskosten sind.

Hinweis:

Es bleibt auch nach dieser BFH-Entscheidung dabei, dass Werbungskosten nach § 20 Abs. 9 EStG im Allgemeinen (und Transaktionskosten aus sogenannten (pauschalen) All-In-Fees im Besonderen) nicht abgezogen werden dürfen, wenn der gesonderte Steuertarif (Abgeltungsteuer i.H.v. 25 % zzgl. SolZ) zur Anwendung kommt. Im Einzelfall kann die Prüfung der Option zum Regelsteuersatz angezeigt sein.

28 Keine nochmalige Einzahlung von bereits geleistetem Nenn- oder Stammkapital im Fall einer sog. wirtschaftlichen Neugründung

Mit seinem Urteil v. 25.2.2025 (Az. VIII R 22/22) hat der BFH – zu den steuerrechtlichen Auswirkungen der sog. wirtschaftlichen Neugründung auf das steuerliche Einlagekonto einer Kapitalgesellschaft – erstmalig entschieden, dass

- eine wirtschaftliche Neugründung vorliegt, wenn eine durch Eintragung in das Handelsregister als juristische Person bereits entstandene Kapitalgesellschaft als unternehmensloser Rechtsträger besteht und sodann mit einem Unternehmen mit Kapital ausgestattet wird,
- im Fall einer solchen wirtschaftlichen Neugründung die durch die Einlageleistung der Gründer bereits erloschene Einlagerforderung der Kapitalgesellschaft nicht wieder auflebt, und
- eine im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Neugründung erbrachte Einlage nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG im steuerlichen Einlagekonto auszuweisen ist, sofern sie nicht zur Erfüllung noch nicht eingeforderter ausstehender Einlagen erbracht worden ist.

Hinweis:

Damit haben sowohl das FG wie auch der BFH gegen die Auffassung der FinVerw auch für die Fälle der wirtschaftlichen Neugründung die Möglichkeit der steuerfreien Einlagenrückgewähr – systemgerecht – eröffnet.

E-Rechnung – aktuelle Hinweise der Finanzverwaltung und Praxiserfahrungen

29 Die elektronische Rechnungsstellung

Mit dem 1.1.2025 wurde – verbunden mit umfangreichen Übergangsvorschriften – eine grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung bei Leistungen zwischen Unternehmern im Inland eingeführt. Die FinVerw hat nun einen Entwurf zu einer Aktualisierung des Anwendungsschreibens zu diesem Themenbereich veröffentlicht, der für die Praxis weitere Einzelfragen klärt und Erleichterungen bringt. Diese stellen wir im Folgenden punktuell dar. Daneben gilt es, weitere Praxishinweise zu geben.

30 Anforderungen an eine E-Rechnung

Eine E-Rechnung muss in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen werden und eine elektronische Verarbeitung ermöglichen. Das strukturierte elektronische Format muss der CEN-Norm EN 16931 entsprechen bzw. mit dieser interoperabel sein. Eine Rechnung, die nicht diesen Anforderungen entspricht, also eine Rechnung in Papierform oder eine Rechnung in einem anderen elektronischen Format, z.B. eine PDF-Rechnung, wird als „sonstige Rechnung“ bezeichnet.

Hinweis:

Auch eine Datei, die auf Grund von Formatfehlern die Anforderungen an das strukturierte elektronische Format einer E-Rechnung nicht erfüllt, stellt eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format dar.

Bei diesen Formvorgaben dürfen auch die **inhaltlichen Anforderungen an die umsatzsteuerlichen Rechnungen** nicht aus dem Blick geraten. Der strukturierte Teil einer E-Rechnung muss alle gesetzlichen Rechnungspflichtangaben enthalten. Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung stellt die FinVerw klar, dass die im strukturierten Teil der E-Rechnung enthaltenen Angaben eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen müssen. Dabei können aber auch ergänzende Angaben in einen in die E-Rechnung integrierten Anhang aufgenommen werden. Dies betrifft z.B. Stundennachweise.

Hinweis:

Aktuell ist eine Änderung der Kassensicherungsverordnung geplant, die den Umgang mit **elektronischen Kassensystemen** regelt. Kassensysteme, die eine E-Rechnung erstellen können, sollen zukünftig die erforderlichen Daten des Kassenbelegs unmittelbar in die E-Rechnung aufnehmen können, so dass dann kein weiterer Kassenbeleg erstellt werden muss.

31 Pflicht zum Empfang einer E-Rechnung

Zunächst gilt, dass seit dem 1.1.2025 jeder umsatzsteuerliche Unternehmer in der Lage sein muss, E-Rechnungen zu empfangen. Insoweit gibt es **keine Übergangsregelung**. Dies gilt z.B. auch für Kleinunternehmer bzw. Land- und Forstwirte oder auch Unternehmer, die ausschließlich umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen, wie z.B. Ärzte oder Wohnungsvermieter. Der Empfang der Rechnung verläuft im Grundsatz über folgenden Prozess:

1. **Physischer Empfang der E-Rechnung:** Die E-Rechnung muss als Datensatz elektronisch empfangen werden. Dies kann schlicht als E-Mail mit Anhang der E-Rechnungsdatei erfolgen, aber auch als direkter Empfang im Rechnungswesenprogramm bzw. ERP-Programm oder auch über eine mit dem Rechnungsaussteller vereinbarte Softwareschnittstelle/Kundenportal – so z.B. in Unternehmensgruppen oder Einkaufsverbünden.
2. **Archivierung der E-Rechnung:** Die E-Rechnung muss sodann revisionssicher archiviert werden. Das heißt es muss sichergestellt werden, dass die empfangene E-Rechnung als Datensatz in ihrem ursprünglichen Format unveränderbar und revisionssicher aufbewahrt wird. Um die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleisten zu können, bedarf es beispielsweise eines Prüfpfads oder einer elektronischen Signatur. Diese elektronische Archivierung der E-Rechnung ist zwingend. Nicht ausreichend wäre es, wenn diese lesbar gemacht und ausgedruckt wird und dieser Ausdruck aufbewahrt wird.

Hinweis:

Die Einführung der E-Rechnung hat insoweit auch Auswirkungen auf die nach den **GoBD** (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff) vorgeschriebenen Regeln zur Aufbewahrung von steuerrelevanten Daten. Dies hat jüngst die FinVerw mit Schreiben vom 14.7.2025 (Az. IV D 2 – S 0316/00128/005/088) dargelegt. Insoweit ist zunächst von Bedeutung, dass E-Rechnungen auch in einem sog. hybriden Format übermittelt werden können. E-Rechnungen in einem hybriden Format bestehen neben dem strukturierten Datenteil (z.B. XML-Datei) auch aus einem Datenteil im Bildformat (z.B. PDF-Dokument). Insoweit gilt hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht, dass es ausreichend ist, wenn nur der strukturierte Teil aufbewahrt wird und die Anforderungen dieses Schreibens erfüllt werden. Eine Aufbewahrung des menschenlesbaren Datenteils einer hybriden E-Rechnung (z.B. des PDF-Teils einer ZUGFeRD-Rechnung) ist nur dann erforderlich, wenn zusätzliche oder abweichende Informationen enthalten sind, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (z.B. Buchungsvermerke).

3. **EDV-gestützte Extraktion der Daten aus der E-Rechnungsdatei:** Sodann können die Daten aus der E-Rechnung softwaregestützt ausgelesen werden. Dies kann schlicht mit einem einfachen Hilfsprogramm erfolgen, welches die Daten ausliest und lesbar darstellt oder es kann ein unmittelbares Einlesen in das eigene Rechnungswesenprogramm bzw. ERP-Programm erfolgen, so dass auch eine IT-gestützte Weiterverarbeitung, wie z.B. Verbuchung oder Generierung einer Zahlung o.Ä., erfolgen kann.

Hinweis:

Zur **Visualisierung einer E-Rechnung** bietet die FinVerw eine einfache Möglichkeit unter der Internetadresse „<https://www.elster.de/eportal/e-rechnung>“ an. Dort kann die E-Rechnungsdatei hochgeladen werden und die Daten sind dann menschenlesbar.

4. **Validierung der E-Rechnung:** Bei Empfang einer E-Rechnung muss diese einer Prüfung unterzogen werden – sog. Validierung. Die Prüfung zielt darauf ab, ob die E-Rechnung den technischen Vorgaben (also i.S.d. EN 16931) genügt und zum anderen, ob die umsatzsteuerlichen Rechnungsanforderungen erfüllt sind. Inhaltliche Fehler führen dazu, dass eine E-Rechnung vorliegt, die jedoch nicht ordnungsmäßig ist. Auch ein bloßer Verweis in den strukturierten Daten auf eine Anlage, in der die Rechnungspflichtangaben in unstrukturierter Form enthalten sind, genügt nicht. Die Rechnungspflichtangaben sind vielmehr zwingend im strukturierten Teil einer E-Rechnung anzugeben. Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung gilt, dass die im strukturierten Teil der E-Rechnung enthaltenen Angaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen müssen. Insoweit können aber ergänzende Angaben in einem in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden (z.B. eine Aufschlüsselung von Stundennachweisen in einer PDF-Datei).

Hinweis:

Im Grundsatz reicht es aus, wenn die empfangene E-Rechnung visualisiert wird. Eine Verpflichtung zur elektronischen Verarbeitung der empfangenen E-Rechnung besteht nicht. Im Einzelfall sollte jedoch geprüft werden, ob eine elektronische Weiterverarbeitung Vorteile in den betrieblichen Abläufen mit sich bringt.

32 Pflicht zur Ausstellung von E-Rechnungen

Eine E-Rechnungspflicht besteht zukünftig grds. dann, wenn Unternehmer ihre Leistung an einen Kunden erbringen, der selbst Unternehmer ist und die abgerechnete Leistung für sein Unternehmen empfängt (B2B). Weiterhin ist Voraussetzung, dass der Kunde im Inland ansässig ist. Im B2C-Bereich, also bei Leistungserbringung an Nichtunternehmer/Privatkunden, gilt die E-Rechnungspflicht nicht; es kann aber in Absprache mit dem Kunden eine E-Rechnung oder eine Rechnung im hybriden Format übermittelt werden.

Hinweis:

Ob der Empfänger der Leistung ein Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen verwendet, muss der leistende Unternehmer im Zweifel beim Leistungsempfänger abfragen. Die Verwendung der USt-IdNr. oder der W-IdNr. kann ein Indiz dafür sein, dass der Leistungsempfänger als Unternehmer handelt.

Generell gilt die E-Rechnungspflicht in folgenden Fällen **nicht**:

- bei **Kleinbetragsrechnungen** (bis 250,00 € Rechnungsbetrag, also einschl. Umsatzsteuer),

Hinweis:

Im Übrigen gilt die Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung unabhängig von der vereinbarten Zahlung der Leistung, also insbesondere auch bei Barverkäufen. Daher ist z.B. auch für ein

Geschäftsessen in einem Restaurant oder für einen Materialeinkauf eines Unternehmers in einem Baumarkt eine E-Rechnung auszustellen, wenn der Rechnungsbetrag über 250 € liegt und der Rechnungsaussteller keinen Gebrauch von den Übergangsregelungen machen kann oder möchte.

- für **Fahrausweise** (ohne Betragsgrenze),
- für Rechnungen von **Kleinunternehmern** – dies wurde zwischenzeitlich ausdrücklich gesetzlich festgeschrieben.

In diesen Fällen gilt:

- die Verwendung einer sonstigen Rechnung in einem anderen elektronischen Format (z.B. als PDF-Format) bedarf der Zustimmung des Empfängers – diese Zustimmung bedarf keiner besonderen Form und kann auch konkudent (z.B. durch eine widerspruchslose Annahme) oder auf Grund Rahmenvereinbarung, z.B. in den allgemeinen Geschäftsbedingungen, erfolgen;
- die Ausstellung und Übermittlung einer E-Rechnung ist unter den übrigen Voraussetzungen auch in diesen Fällen immer ohne Zustimmung des Empfängers möglich.

Hinweis:

Somit werden nunmehr generell Kleinunternehmer von der Pflicht zur Erstellung von E-Rechnungen ausgenommen. Ein Kleinunternehmer ist somit nicht verpflichtet, eine E-Rechnung auszustellen und elektronisch zu übermitteln. Kleinunternehmer können also ihre Rechnungen auch als sonstige Rechnung (d.h. auf Papier oder mit Zustimmung des Rechnungsempfängers in einem elektronischen Format, wie z.B. als PDF-Datei) ausstellen. Allerdings muss auch der Kleinunternehmer eingangsseitig ab 1.1.2025 eine E-Rechnung empfangen können und die empfangene E-Rechnungsdatei für den Aufbewahrungszeitraum sichern und bei Bedarf lesbar machen.

Hinzuweisen ist auf die seit dem 1.1.2025 geänderte Kleinunternehmerregelung. Die Schwellenwerte wurden angehoben und die Kleinunternehmerregelung wurde systematisch als Steuerbefreiung ausgestaltet. Nach den nunmehr geltenden gesetzlichen Vorgaben sind die von inländischen Kleinunternehmern bewirkten Lieferungen und sonstigen Leistungen umsatzsteuerfrei, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Jahr 25 000 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 100 000 € nicht überschreitet. Erstellen Kleinunternehmer Rechnungen, so ist auf die Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer hinzuweisen. Formvorschriften existieren insoweit nicht. Gewählt werden kann z.B. die Bemerkung „Steuerbefreiung für Kleinunternehmer“.

Die grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung im B2B-Bereich gilt ab 1.1.2025. Umgesetzt wurden aber für die Ausstellung von Rechnungen umfangreiche **Übergangsregelungen**. Abweichend zur verpflichtenden E-Rechnung kann (Wahlrecht) eine sonstige Rechnung, also auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem anderen elektronischen Format (z.B. als PDF-Datei), übermittelt werden

- **bis zum 31.12.2026** für einen nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2027 ausgeführten Umsatz
 - damit ist generell noch in 2025 und 2026 eine Rechnungsstellung nach den bisherigen Regelungen zulässig;
- **bis zum 31.12.2027** für einen nach dem 31.12.2026 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz, wenn der Gesamtumsatz des die Rechnung ausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800 000 € betragen hat – m.a.W. wenn der leistende Unternehmer in

2026 Umsätze größer 800 000 € getätigt hat, muss er verpflichtend ab 1.1.2027 E-Rechnungen ausstellen;

- **bis zum 31.12.2027** für einen nach dem 31.12.2025 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz, wenn die Rechnung mittels elektronischen Datenaustauschs (EDI) übermittelt wird. Über den 31.12.2027 hinaus dürfen EDI-Rechnungen nur noch genutzt werden, wenn sie kompatibel zur Norm EN 16931 sind und der Rechnungsempfänger dem zugestimmt hat.

Hinweis I:

Generell gilt die E-Rechnungspflicht nur bei Leistungen an andere Unternehmer für deren Unternehmen. Bei Rechnungen an Endverbraucher bleibt deren Zustimmung Voraussetzung für die elektronische Rechnungsstellung.

Hinweis II:

Kleinere Betriebe, wie z.B. Handwerker, werden i.d.R. verpflichtend erst ab 2027 E-Rechnungen ausstellen müssen. Freiwillig kann die Umstellung auch früher erfolgen. Zu beachten ist, dass zukünftig nicht selten parallel auch die Rechnungsstellung in Papierform ermöglicht werden muss, wenn ein Umsatz z.B. an eine Privatperson getätigt wird. Dies wird dann eine entsprechende Steuerung in den Kundendaten des Rechnungserstellungsprogramms erfordern. Hiervon werden viele Unternehmer betroffen sein, so z.B. Handwerker, Großhandel oder z.B. auch Restaurants oder Hotels.

Hinweis III:

Die Regeln zur E-Bilanz gelten für die **Rechnungsausstellung in Form einer Gutschrift** (wenn also der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer abrechnet) entsprechend. In diesem Fall muss sich also der abrechnende Leistungsempfänger hinsichtlich der Anwendung der Übergangsregeln beim leistenden Unternehmer (z.B. Umsatzgrenze von 800 000 €) erkundigen.

33 Weitere Einzelfragen

a) Änderung nach erstmaliger Rechnungsstellung

Gerade im **Baugewerbe** kommt es in der Praxis häufig vor, dass nach Rechnungsstellung Änderungen erfolgen. Eine Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage führt nicht zur Rechnungskorrektur. Dies ist aber anders, wenn Korrekturen hinsichtlich Leistungsumfang- bzw. Leistungsgehalt erfolgen. Insofern differenziert die FinVerw:

- Mindert sich nach Rechnungsausstellung die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage auf Grund des in der Bauwirtschaft häufig anzutreffenden Falles von Unstimmigkeiten über die Höhe des abgerechneten Entgelts (z.B. **Mängelrügen hinsichtlich der Bauausführung**), ist eine Rechnungsberichtigung nicht erforderlich. Vielmehr wird über den Änderungsbetrag separat abgerechnet (z.B. mit dem Rechnungstyp „Rechnungskorrektur“).
- **Änderungen im Leistungsumfang oder -gehalt** (z.B. relevante Aufmaßänderungen) stellen hingegen keine bloße Änderung der Bemessungsgrundlage dar und erfordern daher grundsätzlich eine Rechnungsberichtigung hinsichtlich der Leistungsbeschreibung.

b) Rechnung bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

Bei Ausführung von steuerpflichtigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (insbesondere Bauleistungen, Reinigungsarbeiten, Reparaturarbeiten, Gärtnarbeiten) an einen Nichtunternehmer (insbesondere Privatperson) oder Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich ist der Unternehmer verpflichtet, eine Rechnung auszustellen. Die Rechnung kann in Papierform oder – mit Zustimmung des Leistungsempfängers – als E-Rechnung oder als sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden. Die Zustimmung bedarf keiner besonderen Form und kann auch konkudent (z.B. durch eine widerspruchlose Annahme) erfolgen.

c) Dauerschuldverhältnisse

Besteht eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung, ist es bei einem **Dauerschuldverhältnis (z.B. Mietverhältnis)** ausreichend, wenn einmalig für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt wird, in welcher der zugrundeliegende Vertrag als Anhang enthalten ist oder sich aus dem sonstigen Inhalt der E-Rechnung klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt.

Hinweis:

Für **vor dem 1.1.2027 als sonstige Rechnung erteilte Dauerrechnungen** besteht keine Pflicht, zusätzlich eine E-Rechnung auszustellen, solange sich die Rechnungsangaben nicht ändern (z.B. bei Mieterhöhung).