



8P

Steuerberatung
Rechtsberatung
Wirtschaftsprüfung
Unternehmensberatung

SEPTEMBER / OKTOBER 2023



AKTUELLE STEUERINFORMATIONEN

GESETZGEBUNG | RECHTSPRECHUNG | VERWALTUNG

INHALTSVERZEICHNIS

Hauseigentümer

- 2 Parzellierung und Erschließung durch L+F-Betrieb
- 2 Kein Grundstückshandel bei Kauf und Sanierung eines Supermarkts
- 2 Die Einräumung eines Nießbrauchsrechts an die Kinder mit einer „Rückvermietung“ an ein Unternehmen der Eltern
- 3 Eine bedeutsame, klarstellende Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Vermietung von Ferienwohnungen im Treuhandmodell
- 3 Spekulationsgeschäft nach § 23 EStG: Liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch bei einer Nutzung durch andere, ggf. unterhaltsberechtignte Angehörige vor?
- 3 Spekulationsgeschäft nach § 23 EStG: Liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch bei einer Nutzung durch die geschiedene Ehefrau und das gemeinsame Kind vor?
- 3 Spekulationsgeschäft nach § 23 EStG: Liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch bei einer Nutzung durch die Kinder vor?
- 3 Spekulationsgeschäft nach § 23 EStG: Wem sind die Einkünfte zuzurechnen, wenn die Eltern erwerben und die Veräußerung vorbereiten, die Immobilie jedoch kurz vorher den Kindern schenken?
- 4 Spekulationsgeschäft nach § 23 EStG nach einer Grundstücksteilung

Gewerbetreibende

- 4 Die Nutzungsdauer von Computer-Hard- und -Software
- 4 Kosten der Verpflegung bei Gesellschafterversammlungen von Personengesellschaften – Zwei Meinungen
- 4 Ein Musterverfahren beim Bundesfinanzhof zu einem sog. Supersportwagen
- 5 Zwei Musterrevisionen beim Bundesfinanzhof zu Versicherungsvertreter (für ein Unternehmen im Rahmen der Vermögensberatung)
- 5 Zur Sozialversicherungspflicht von mitarbeitenden Gesellschaftern einer PersGes
- 7 Mit der Rücklage für Ersatzbeschaffung Steuern reduzieren

Freiberufler

- 10 Die überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft
- 12 Eine sehr „böse“ Entscheidung des BGH: Abhängige Beschäftigung oder freie Mitarbeit bei Rechtsanwälten – Mit einer Freiheitsstrafe + hoher Geldstrafe
- 12 Erhöhung der pauschalen Betriebsausgaben für bestimmte Freiberufler
- 12 Eine u. E. politische Entscheidung des LSG München: Nachrang bei Investorenmodellen bei der Nachbesetzungen von Kassenzulassungen

Arbeitgeber

- 12 Geringfügig entlohnte Beschäftigte und Lohnsteuerpauschalierung
- 12 Steuerpflichtiger Arbeitslohn bereits bei Gutschrift auf einem Zeitwertkonto?
- 13 Wachstumschancengesetz: Kabinettsbeschluss liegt vor!

Arbeitnehmer

- 14 Ist neben einer nicht geringfügigen versicherungspflichtigen Tätigkeit auch eine versicherungsfreie geringfügige Tätigkeit beim gleichen Arbeitgeber möglich?
- 15 Umzugskosten zur Schaffung von zwei Arbeitszimmern als Homeoffice führen bei Zusammenlebenden zum Werbungskostenabzug
- 15 Die Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs zur Frage der Beteiligung an den Kosten der Lebensführung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung
- 15 Eine sehr zu begrüßende Musterrevision beim BFH zur Übertragung von Arbeitgeber-Anteilen an der Arbeitgeber-GmbH: Liegt beim Arbeitnehmer Arbeitslohn vor?
- 15 Minderung des geldwerten Vorteils aus einer Dienstwagengestellung und Garagenkosten

- 16 **Fälligkeitstermine für Steuern und Beiträge zur Sozialversicherung von September bis November 2023**

HAUSEIGENTÜMER

PARZELLIERUNG UND ERSCHLIESSUNG DURCH L+F-BETRIEB: LIEGT EINE VERÄUSSERUNG VON ANLAGEVERMÖGEN IM L+F-BETRIEB VOR ODER IST DIE VERÄUSSERUNG VON UMLAUFVERMÖGEN IN EINEM GEWERBLICHEN GRUNDSTÜCKSHANDEL GEBEN?

Die Parzellierung und Veräußerung von Grundstücken, die in einem von der Gemeinde ausgewiesenen Bebauungsplan liegen und zum Anlagevermögen eines L+F-Betriebs gehörten, führt nicht deshalb zu einem gewerblichen Grundstückshandel, weil die Kommune deren Erschließung einem privaten Erschließungsträger auf dessen Risiko überträgt und der Eigentümer mit dem Erschließungsträger vereinbart, die Kosten zu ersetzen.

Das Finanzamt beurteilte die Tätigkeit als gewerblichen Grundstückshandel.

Als Folge stellen die Grundstücke Umlaufvermögen des Grundstückshandels dar.

Die Rechtsfolgen dieser Beurteilung führte zur Belastung mit Gewerbesteuer und zur Verweigerung der Bildung von Rücklagen nach §§ 6b, 6c EStG.

Das Finanzgericht Münster ist der Rechtsauffassung des Finanzamts nicht gefolgt.

Gegen die Urteile des Finanzgerichts Münster hat die Finanzverwaltung Revision eingelegt. Es bleibt zu hoffen, dass sich der Bundesfinanzhof der Rechtsauffassung des Finanzgerichts anschließt.

EINE MUTIGE ENTSCHEIDUNG DES FINANZGERICHTS HAMBURG, DIE OFFENKUNDIG RECHTSKRÄFTIG GEWORDEN IST: KEIN GRUNDSTÜCKSHANDEL BEI KAUF UND SANIERUNG EINES SUPERMARKTS

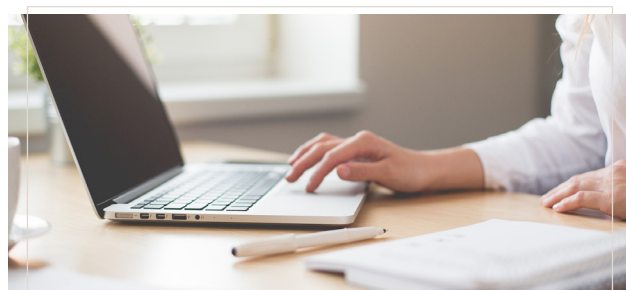
Die Ausführungen des Finanzgerichts und die Kommentierung von Wackerbeck in den EFG machen deutlich, dass hier eine grenzhafte, positive Entscheidung getroffen worden ist.

Auch dem FG ist deutlich, dass eine Gestaltung sich hier immer an der Grenze zur Gewerblichkeit bewegen wird. Dennoch ist der Leitsatz des Urteils klar und sehr deutlich.

Die klare Aussage des Finanzgerichts Hamburg lautet:

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt mangels einer nachhaltigen Tätigkeit nicht vor, wenn lediglich ein (mit einem Supermarkt bebautes) Objekt angeschafft und nach Sanierung veräußert wird.

Soweit Sie eine derartige Gestaltung planen sollten, so empfehlen wir das genaue Befassen mit der Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg.



EIN U. E. UNSACHLICHES URTEIL DES FINANZGERICHTS BERLIN-BRANDENBURG, DAS DURCH DEN BUNDESFINANZHOF HOFFENTLICH KORRIGIERT WERDEN WIRD: DIE EINRÄUMUNG EINES NIEßBRAUCHRECHTS AN DIE KINDER MIT EINER „RÜCKVERMIETUNG“ AN EIN UNTERNEHMEN DER ELTERN

Das Urteil des FG BB ist u. E. zu emotional. Dennoch sollten wir die Grundsätze kennen, über die der Bundesfinanzhof im Rahmen des Revisionsverfahrens befinden und hoffentlich zu einem sachlicheren Ergebnis gelangen wird.

Die beiden Kernaussagen der Entscheidung lauten:

1. Kernaussage des Finanzgerichts

Bestellen Eltern ihren minderjährigen Kindern zeitlich befristet einen Nießbrauch an einem Grundstück, das langfristig bis zur Beendigung des Nießbrauchs an eine von den Eltern beherrschte GmbH vermietet ist, so ist diese Nießbrauchsbestellung unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung nicht anzuerkennen.

2. Kernaussage des Finanzgerichts

Die zeitlich befristete Einräumung des Nießbrauchs und gleichzeitige Vereinbarung eines zeitlich identisch unkündbaren Mietvertrags zwischen einer GmbH der Eltern und

den minderjährigen Kinder erscheint unwirtschaftlich, umständlich, gekünstelt sowie überflüssig und erweist sich lediglich als formale Maßnahme zur Steuerersparnis über die Grundfreibeträge der Kinder sowie des Progressionsgefälles zwischen Eltern + Kinder.

EINE BEDEUTSAME, KLARSTELLENDEN ENTSCHEIDUNG DES BUNDESFINANZHOFES ZUR VERMIETUNG VON FERIENWOHNUNGEN IM TREUHANDMODELL – U. E. BETRIFFT DER URTEILSFALL DIE MARITIM-OSTSEE-MODELLE

Der Vermieter einer Ferienwohnung erzielt keine Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb, wenn der von ihm mit der treuhänderischen Vermietung beauftragte Vermittler diese hotelmäßig anbietet, aber ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat, insbesondere weil er hoteltypische Zusatzleistungen auf eigene Rechnung oder für Rechnung Dritter erbringt.

SPEKULATIONSGESCHÄFT NACH § 23 EStG: LIEGT EINE NUTZUNG ZU EIGENEN WOHNZWECKEN AUCH BEI EINER NUTZUNG DURCH ANDERE, GGF. UNTERHALTSBE-RECHTIGTE ANGEHÖRIGE VOR?

Das Finanzgericht Düsseldorf hat klar entschieden, dass keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gegeben ist, wenn eine unentgeltliche Überlassung von Wohnraum an andere, ggf. unterhaltsberechtigten Angehörigen gegeben ist.

Der Bundesfinanzhof hat nun die Gelegenheit dazu, diese Frage einmal grundsätzlich zu klären.

SPEKULATIONSGESCHÄFT NACH § 23 EStG: LIEGT EINE NUTZUNG ZU EIGENEN WOHNZWECKEN AUCH BEI EINER NUTZUNG DURCH DIE GESCHIEDENE EHEFRAU UND DAS GEMEINSAME KIND VOR?

Im Rahmen der Scheidungsfolgenvereinbarung veräußerte der Ehemann seinen Miteigentumsanteil an seine Ehefrau. Seine bisherige Ehefrau und das gemeinsame Kind bewohnten weiterhin gemeinsam das Haus.

Der BFH sah eine willentliche Veräußerung durch den Ehemann als gegeben an und er habe das Familienheim nach seinem Auszug persönlich nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt.

Die Sonderregelung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG komme daher nicht zur Anwendung.

SPEKULATIONSGESCHÄFT NACH § 23 EStG: LIEGT EINE NUTZUNG ZU EIGENEN WOHNZWECKEN AUCH BEI EINER NUTZUNG DURCH DIE KINDER VOR?

In seiner Entscheidung macht der IX. Senat des Bundesfinanzhofs deutlich, dass hinsichtlich der Beantwortung der Frage, ob hier „eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gegeben ist, zu differenzieren ist.

Soweit die nutzenden Kinder die Immobilie eines Elternteils nutzen und nach § 32 EStG (Kinderfreibetrag/Kindergeld) berücksichtigungsfähig sind, liegt „eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ vor.

Soweit die nutzenden Kinder die Immobilie eines Elternteils nutzen und nicht mehr nach § 32 EStG (Kinderfreibetrag/Kindergeld) berücksichtigungsfähig sind, liegt „keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ vor.

SPEKULATIONSGESCHÄFT NACH § 23 EStG: WEM SIND DIE EINKÜNFT ZUZURECHNEN, WENN DIE ELTERN ERWERBEN UND DIE VERÄUSSERUNG VORBEREITEN, DIE IMMOBILIE JEDOCH KURZ VORHER DEN KINDERN SCHENKEN?

- Mutter M erwarb im Jahr 2011 das Grundstück in der A-Straße in B.
- In 2012 übertrug sie das Grundstück je zur Hälfte auf ihren Sohn S und ihre Tochter T.
- Mit notariell beurkundetem Vertrag vom selben Tag veräußerten S + T das Grundstück an Z.
- Das Finanzamt sah hierin einen Gestaltungsmissbrauch und rechnete den Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG der M zu.

- Der Bundesfinanzhof hat die Situation jedoch anders beurteilt.
- Demnach gelten die nachfolgenden Grundsätze:
 - § 23 (1) Satz 3 EStG regelt die Behandlung einer unentgeltlichen Übertragung im Rahmen des § 23 EStG.
 - Hat ein Stpfl. die Veräußerung eines Grundstücks angebahnt, liegt ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nicht vor, wenn er das Grundstück unentgeltlich auf seine Kinder überträgt und diese das Grundstück dann veräußern.
 - Der Veräußerungsgewinn ist demnach den Kindern zuzurechnen.

SPEKULATIONSGESCHÄFT NACH § 23 EStG NACH EINER GRUNDSTÜCKSTEILUNG

Wird bei einer eigengenutzten Immobilie mit großzügiger Grundstücksfläche eine unbebaute Teilfläche, die als Garten genutzt wurde, flurmäßig abgetrennt und anschließend veräußert, erfüllt dies nicht den Sondertatbestand des § 23 (1) Satz 3 EStG, weil kein Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum weiter benutzten Objekt besteht.

Bei einer Veräußerung innerhalb der 10-Jahres-Frist liegt somit ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vor.

GEWERBETREIBENDE

DIE NUTZUNGSDAUER VON COMPUTER-HARD- UND -SOFTWARE

In einer Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 18.11.2005, BStBl 2005 I, 1025 zur Nutzungsdauer von Computer-Hard- und -Software hat die OFD Frankfurt/M zwei Klarstellungen getroffen:

- (1) Die Afa der sog. digitalen Wirtschaftsgüter auf ein Jahr muss nicht zwingend in Anspruch genommen werden, wenn die Nutzungsdauer länger ist.
- (2) Aktivierungspflichtige Aufwendungen für eine Homepage fallen nicht unter die Sonderregelung, sondern sind i. d. R. auf 3 Jahre abzuschreiben.

KOSTEN DER VERPFLEGUNG BEI GESELLSCHAFTERVERSAMMLUNGEN VON PERSONENGESELLSCHAFTEN – ZWEI MEINUNGEN

Klarstellend ist festzuhalten, dass die Verpflegungskosten in keinem Fall nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung i. S. v. § 12 Nr. 1 EStG darstellen.

Betrachtet man die Aufwendungen nicht als Bewirtungskosten, weil die Bewirtung nicht im Vordergrund steht, dann gelangt man zu einem Vollabzug der Kosten. Dieser Rechtsauffassung ist u. E. zu folgen.

Beurteilt man den Aufwand als Bewirtungskosten – wie es Betriebsprüfer häufig versuchen –, so gelangt man zu einer Anwendung von § 4 (5) Nr. 2 EStG = Kürzung der Betriebsausgaben. Diese Rechtsauffassung ist u. E. jedoch unzutreffend.

EIN MUSTERVERFAHREN BEIM BUNDESFINANZHOF ZU EINEM SOG. SUPERSPORTWAGEN

Ein Unternehmen mit 1.300 Mitarbeitern, über 40 Tochter-Gesellschaften und einem weltweiten Umsatz von 372 Mio. Euro hatte im Betriebsvermögen einen zum Straßenverkehr zugelassenen sog. Supersportwagen (= AK 218.800 Euro).

Er diente bei Rennveranstaltungen (Unternehmen im Automobilbereich) der Werbung bei Kunden, denen das Fahrzeug zur Verfügung gestellt wurde.

Das Finanzgericht München gelangte zu einem u. E. unzutreffenden Ergebnis, dem vollumfänglichen Betriebsausgabenabzugsverbot i. S. d. § 4 (5) Satz 1 Nr. 4 EStG.

Das Finanzamt war dagegen zu einer Anwendung von § 4 (5) Nr. 7 EStG gelangt und hatte 50 v. H. der Aufwendung als angemessen anerkannt.

Wegen des Verböserungsverbots für das Finanzgericht ist es im Ergebnis bei der Behandlung durch das Finanzamt geblieben.

Es wird jetzt spannend werden, wie sich der Bundesfinanzhof zu dieser Fragestellung positionieren wird.

ZWEI MUSTERREVISIONEN BEIM BUNDESFINANZHOF ZU VERSICHERUNGSVERTRETER (FÜR EIN UNTERNEHMEN IM RAHMEN DER VERMÖGENSBERATUNG)

Die beiden Kernaussagen des Finanzgerichts Schleswig-Holstein lauten:

- (1) Im Umfang der stornobehafteten Beträge realisiert ein Versicherungsvermittler bei Vermittlungsprovisionen keine Gewinne.
- (2) Die Forderung eines Versicherungsvermittlers gegen den Versicherer auf Auszahlung weiterer (vorläufig einbehaltener) Provisionen ist in Höhe ihres Soll-Bestandes anzusetzen. Diese Fallgestaltungen benennen die Vermögensberatungs-Unternehmen regelmäßig als Sicherheitseinbehalt.



ZUR SOZIALVERSICHERUNGSPFLICHT VON MITARBEITENDEN GESELLSCHAFTERN EINER PERSGES

1. Die Grundsätze

Voraussetzung für den Eintritt von Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherungspflicht ist die Beschäftigung gegen Arbeitsentgelt. Dies gilt für mitarbeitenden Gesellschafter, z. B. Kommanditisten einer KG, ebenso wie für alle anderen Tätigen auch. Bei der Beurteilung der Beschäftigung von Kommanditisten sind durch die Spitzenorganisationen der Sozialversicherungsträger allerdings besondere Kriterien aufgestellt worden.

Ein Beschäftigungsverhältnis im sozialversicherungsrechtlichen Sinne wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Arbeitnehmer zugleich Mitunternehmer (Kommanditist) der Gesellschaft ist. Dies gilt auch dann, wenn zu Handlun-

gen, die über das hinausgehen, was der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes mit sich bringt, ein Beschluss sämtlicher Gesellschafter erforderlich ist (§§ 116 und 119 HGB) und insoweit die Geschäftsführungsbefugnis des Komplementärs gewissen Einschränkungen unterliegt.

Voraussetzung für das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses im sozialversicherungsrechtlichen Sinne ist jedoch, dass der Kommanditist aufgrund der Beschlussfassungsregelungen in der KG, z. B. durch seine Kapitaleinlage oder nach den ihm im Gesellschaftsvertrag eingeräumten besonderen Befugnissen, keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschicke der KG besitzt und somit die Gestaltung seines Arbeitsverhältnisses nicht wesentlich mitbestimmen kann. An einem maßgeblichen Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft fehlt es jedenfalls immer dann, wenn der einzelne Kommanditist nicht in der Lage ist, Beschlüsse in der Gesellschafterversammlung allein, gegen alle anderen Gesellschafter zusammen, herbeizuführen oder zumindest zu verhindern (Sperrminorität).

Der Versicherungspflicht der in einem Beschäftigungsverhältnis stehenden Kommanditisten steht auch nicht entgegen, dass ihr Arbeitsentgelt aufgrund der speziellen Vorschrift des § 15 EStG nicht dem Lohnsteuerverfahren, sondern der Einkommensteuerpflicht unterliegt.

2. Der Sonderfall

Kommanditisten, die nicht im Rahmen eines Anstellungsvertrages beschäftigt werden, sondern ihre Tätigkeit in der KG aufgrund gesellschaftlicher Abmachungen als persönlichen Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszweckes leisten, stehen grundsätzlich auch dann nicht in einem versicherungsrechtlich relevanten Beschäftigungsverhältnis zur KG, wenn im Gesellschaftsvertrag eine Vergütungsregelung – für die persönliche Tätigkeit – getroffen ist, quasi als Anteil des zu erwartenden Gewinns. Sie sind – ebenso wie der Komplementär – keine Arbeitnehmer, sondern ausschließlich Gesellschafter, d. h. selbstständige Mitunternehmer.

Diese Ausführungen begründen sich aus dem Besprechungsergebnis der Spitzenverbände der Krankenkassen, des VDR und der BA vom 19./20./21.04.1971 sowie dem Erlass der BA vom 11.05.1971 – III a 2-7168.1 - 7168.17 - RdErl 206/71.4.

Achtung: Gefahren, die häufig nicht erkannt werden:

Gefährlich sind jedoch m. E. die Fallgestaltungen, in denen die Kommanditisten aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Regelungen **auch dann einen Vorweggewinn für ihre Tätigkeit erhalten, wenn die KG einen Verlust erzielt**. In diesem Fall handelt es sich **nicht um eine Gewinnverteilungsabrede**, sondern um eine Sondervergütung für die geleistete Tätigkeit, die auf der Ebene der Gesamthand als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

3. Das Fazit

Übertragen auf die Praxis hängt die Frage der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung mithin von den Stimmverhältnissen in der Gesellschafterversammlung ab. Auf welche Art und Weise werden Beschlüsse gefasst (gesetzliche Regelung = einstimmig, einfache oder qualifizierte Mehrheit)? Und wie sehen die Regelungen zur Stimmenverteilung aus (gesetzliche Regelung = je Gesellschafter eine Stimme, Stimmanteil nach Kapitalbeteiligung, besondere Stimmrechte einzelner Gesellschafter)?

4. Vier praktische Fallgestaltungen zur Erläuterung der vorstehenden Ausführungen

Vorweginformation zum jeweiligen gesetzlichen Regelstatut hinsichtlich der Beschlussfassungen bei Gesellschaften

Rechtsform	Einstimmigkeit	Stimmenmehrheit
GBR	§ 709 (1) BGB	
OHG	§ 119 (1) HGB	
KG	§§ 161 (2) + 119 (1) HGB	
Bruchteilsgemeinschaft		§§ 741, 756 BGB
Erbengemeinschaft		§§ 2038 (2) und 745 BGB
Gütergemeinschaft	1450 (1) BGB	
GmbH		§ 47 (1) GmbHG
AG		§ 133 (1) AktG

4.1 Beispiel 1

Festkapital der KG	35.000 EUR
Komplementär	5.000 EUR
Kommanditist A	10.000 EUR
Kommanditist B	10.000 EUR
Kommanditist C	10.000 EUR

Keine Regelungen zur Beschlussfassung und Stimmenverteilung im Gesellschaftsvertrag, alle Kommanditisten arbeiten in der KG mit.

Die Beurteilung

Gesetzliche Beschlussfassung = einstimmig (§§ 161 Abs. 2 i. V. m. 119 Abs. 1 HGB)

Jeder Kommanditist kann Beschlüsse der Gesellschafterversammlung verhindern, somit hat jeder einen maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft.

= **A/B/C sind nicht beschäftigt.**

4.2 Beispiel 2

Festkapital der KG	35.000 EUR
Komplementär	5.000 EUR
Kommanditist A	10.000 EUR
Kommanditist B	10.000 EUR
Kommanditist C	10.000 EUR

Beschlüsse werden lt. Gesellschaftsvertrag mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst, keine Regelungen zur Stimmenverteilung, alle Kommanditisten arbeiten in der KG mit.

Die Beurteilung

Gesetzliche Stimmenverteilung = pro Gesellschafter eine Stimme (§§ 161 Abs. 2 i. v. m. 119 Abs. 2 HGB).

Jeder Kommanditist verfügt über eine von vier Stimmen, keiner kann Beschlüsse der Gesellschafterversammlung verhindern, somit hat keiner einen maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft.

= **A/B/C sind beschäftigt.**

4.3 Beispiel 3

Festkapital der KG	35.000 EUR
Komplementär	5.000 EUR
Kommanditist A	10.000 EUR
Kommanditist B	10.000 EUR
Kommanditist C	10.000 EUR

Beschlüsse werden lt. Gesellschaftsvertrag mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst, je 5.000 EUR eines Kapitalanteils ergeben eine Stimme, alle Kommanditisten arbeiten in der KG mit.

Die Beurteilung

Jeder Kommanditist verfügt über zwei von sieben Stimmen, keiner kann Beschlüsse der Gesellschafterversammlung verhindern, somit hat keiner einen maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft.

= A/B/C sind beschäftigt.

4.4 Beispiel 4

Festkapital der KG	35.000 EUR
Komplementär	5.000 EUR
Kommanditist A	10.000 EUR
Kommanditist B	8.000 EUR
Kommanditist C	12.000 EUR

Beschlüsse werden lt. Gesellschaftsvertrag mit 2/3 Stimmenmehrheit gefasst, je 1.000 EUR eines Kapitalanteils ergeben eine Stimme, B erhält ein Veto-Recht, alle Kommanditisten arbeiten in der KG mit.

Die Beurteilung

A verfügt über 10, B über 8 und C über 12 von 35 Stimmen.

A kann Beschlüsse der Gesellschafterversammlung nicht verhindern und hat somit keinen einen maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft.

B über das Veto-Recht und C über den Stimmenanteil jedoch schon.

= A ist beschäftigt, B/C sind nicht beschäftigt.

MIT DER RÜCKLAGE FÜR ERSATZBESCHAFFUNG STEUERN REDUZIEREN

Scheiden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen infolge von höherer Gewalt oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus, dann werden oft stille Reserven aufgedeckt und es kommt zu einer hohen Steuerbelastung.

Durch die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR) kann diese sofortige Versteuerung der stillen Reserven vermieden werden.

1. Anwendungsbereich der Rücklage für Ersatzbeschaffung

Bei der Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung handelt es sich um ein Wahlrecht. Dieses kann ausgeübt werden, um die Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung stiller Reserven in bestimmten Fällen zu vermeiden. Erforderlich ist,

1. dass ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens,
2. infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs,
3. gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet,
4. innerhalb einer bestimmten Frist ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut als sogenanntes Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird,
5. auf dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden, und
6. dieses wegen der Abweichung von der Handelsbilanz in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).

1.1 Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens

Begünstigt sind sämtliche Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens. Wird zum Beispiel durch eine Naturkatastrophe der Betrieb zerstört und leistet eine Versicherung eine Entschädigung, dann ist diese grundsätzlich als sofort zu versteuernde Betriebseinnahme zu erfassen.

Alternativ kann unter den übrigen Voraussetzungen der R 6.6 EStR eine Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet und diese später auf neu anzuschaffende Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden. Die sofortige Versteuerung der Versicherungsentschädigung wird vermieden.

1.2 Höhere Gewalt oder behördlicher Eingriff

Hierunter sind Ereignisse zu verstehen, welche sich der Sphäre des Unternehmers entziehen. Höhere Gewalt liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut infolge von

- Elementarereignissen aus dem Betrieb ausscheidet (zum Beispiel infolge von Brand, Sturm, Überschwemmung, Blitzschlag, Erdbeben) oder
- wenn es sich um ein anderes unabwendbares Ereignis wie zum Beispiel um einen Diebstahl, Raub, Brandstiftung, Erpressung, Sachbeschädigung oder um einen unverschuldeten Verkehrsunfall handelt.

Unter einem behördlichen Eingriff sind dagegen Maßnahmen zur Enteignung bzw. zur Vermeidung der Enteignung des Unternehmers oder die Inanspruchnahme von betrieblichen Wirtschaftsgütern für Verteidigungszwecke zu verstehen. Einzelfälle und Beispiele finden sich in H 6.6 Abs. 2 EStH.

Hinweis:

Der normale Verkauf wie auch die Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen stellt kein entsprechendes Ereignis dar und berechtigt folglich nicht zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung.

1.3 Gegen Entschädigung

Das Wirtschaftsgut muss gegen eine Entschädigung (in Geld oder Sachwert) aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sein. Dies können zum Beispiel Versicherungsleistungen bei höherer Gewalt oder der Verkaufserlös bei einem Ausscheiden zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs sein (BFH, 12.06.2001 – XI R 5/00).

Nur bei Zahlung einer Entschädigung kommt es zwangsweise zur Aufdeckung von stillen Reserven. Der Restbuchwert des Wirtschaftsguts wird ausgebucht (Betriebsausgabe) und die Entschädigung erfasst (Betriebsaufnahme).

Deshalb liegt eine von R 6.6 Abs. 1 EStR geforderte Entschädigung nur insoweit vor, wie die Entschädigung für das ausscheidende Wirtschaftsgut als solches gezahlt wird. Zahlungen für Schäden infolge des Ausscheidens (Folgeschäden) wie für künftige Nachteile beim Wiederaufbau oder Ertragswertentschädigungen für die Beeinträchtigung des verbleibenden Betriebs sind nicht begünstigt.

1.4 Anschaffung/Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts

Erforderlich ist die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts. Das sind Wirtschaftsgüter, welche der Art nach funktionsgleich sind und auch funktionsgleich genutzt werden (BFH, 29.04.1999 – IV R 7/98). Wurde zum Beispiel ein bisher eigenbetrieblich genutztes Lagergebäude durch einen Brand zerstört und wird nun das Lager wieder aufgebaut, aber an einen fremden Unternehmer vermietet, handelt es sich nicht um ein begünstigtes Ersatzwirtschaftsgut. Denn es liegt keine funktionsgleiche Nutzung vor.

Wichtig:

Die Ersatzbeschaffung darf regelmäßig erst nach dem Ausscheiden des bisherigen Wirtschaftsguts erfolgen. Deshalb stellt die Einlage eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen keine Ersatzbeschaffung dar (BFH, 11.12.1984 – IX R 27/82). Nur in Ausnahmefällen erkennt der BFH eine vorgezogene Ersatzbeschaffung an. Nämlich dann, wenn zwischen vorgezogener Ersatzbeschaffung und Ausscheiden des bisherigen Wirtschaftsguts ein ursächlicher Zusammenhang besteht (BFH, 12.06.2001 – XI R 5/00).

1.5 Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven

Die aufgedeckten stillen Reserven des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts müssen auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. Die übertragbaren stillen Reserven ermitteln sich, indem von der erhaltenen Entschädigung der Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts abgezogen wird. Der verbleibende Betrag ist auf das Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen und reduziert dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Beispiel 1 – direkte Übertragung: Ein betrieblicher Pkw (Restbuchwert 20.000 Euro) wird während eines unverschuldeten Unfalls zerstört. Der Betriebsinhaber erhält hierfür eine Entschädigung der Versicherung des Unfallgegners von 30.000 Euro. Davon verwendet er 25.000 Euro für den Erwerb eines neuen Pkw.

Lösung:

Durch den Unfall und Erhalt der Entschädigung werden stille Reserven in Höhe von 10.000 Euro aufgedeckt. Diese müssten grundsätzlich sofort versteuert werden. Es ist aber auch eine Übertragung auf den neuen Pkw als Ersatzwirtschaftsgut möglich. Da die Entschädigung nur anteilig für den neuen Pkw verwendet wurde, ist nur eine anteil-

lige Übertragung stiller Reserven in Höhe von 8.333 Euro möglich (stille Reserven 10.000 Euro x Ersatzwirtschaftsgut 25.000 Euro/Entschädigung 30.000 Euro). Die Anschaffungskosten des neuen Pkw reduzieren sich dann von 25.000 Euro um 8.333 Euro auf 16.667 Euro. Von den aufgedeckten stillen Reserven müssen lediglich die verbliebenen 1.667 Euro sofort versteuert werden. Die Abschreibung des neuen Pkw beträgt jährlich 2.778 Euro (16.667/6 Jahre).

1.6 Besonderes Verzeichnis – § 5 Abs. 1 S. 2 EStG

Die Aufzeichnungspflichten werden bereits erfüllt, wenn die Bildung bzw. Übertragung der Rücklage aus dem jeweiligen Bilanzansatz in der Steuerbilanz ersichtlich sind (R 6.6 Abs. 4 Satz 7 EStR).



2. Übertragung durch Rücklagenbildung

Im Beispiel 1 wurde eine direkte Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven auf das Ersatzwirtschaftsgut vorgenommen. Das ist jedoch nur möglich, wenn das Ersatzwirtschaftsgut noch im selben Jahr angeschafft oder hergestellt wurde.

Erfolgt das später bzw. ist zumindest eine spätere Anschaffung ernstlich geplant und zu erwarten, kann zunächst in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine steuerfreie Rücklage gebildet werden. Diese wird dann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Ersatzwirtschaftsguts auf dieses übertragen.

Beispiel 2 – Übertragung durch Rücklagenbildung: Bei einer Überschwemmung in 01 wird eine Maschine zerstört (Restbuchwert 10.000 Euro). Die Versicherung erstattet 50.000 Euro. Eine neue Maschine wird in 02 für 50.000 Euro erworben.

Lösung:

Die aufgedeckten stillen Reserven in Höhe von 40.000 Euro müssten grundsätzlich in 01 versteuert werden. Es kann jedoch auch zum 31.12.01 eine Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet werden. Der Gewinn 01 mindert sich dann um 40.000 Euro. Im Jahr 02 kann die Rücklage auf die neue Maschine übertragen werden. Die Anschaffungskosten der Maschine mindern sich um 40.000 Euro, während die gebildete Rücklage aufgelöst wird. Damit tritt im Folgejahr keine Gewinnerhöhung ein. Allerdings reduzieren sich die künftigen Abschreibungen der Maschine um insgesamt 40.000 Euro, da die AfA-BMG 10.000 Euro beträgt.

Übertragungsfristen beachten

Mit der Rücklagenübertragung kann nicht ewig gewartet werden. Wurde die Rücklage aufgrund des Ausscheidens eines beweglichen Wirtschaftsguts (z. B. Maschine, Pkw, Waren) gebildet, besteht für eine Übertragung auf das Ersatzwirtschaftsgut lediglich Zeit bis zum Ende des nächsten Jahres (R 6.6 Abs. 4 EStR). Wurde bis dahin keine Ersatzbeschaffung vorgenommen, ist die Rücklage zwangsweise aufzulösen und erhöht den Gewinn des Folgejahres. Nur wenn der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt glaubhaft machen kann, dass die Ersatzbeschaffung weiterhin noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte, kann die Jahresfrist im Einzelfall auf vier Jahre verlängert werden. Gleichermaßen beträgt die Frist generell vier Jahre, wenn die Rücklage aufgrund des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts im Sinne des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG gebildet wurde (z. B. Grund und Boden und Binnenschiffe). Bei neu hergestellten Gebäuden beträgt die Frist generell sechs Jahre.

Praxistipp:

Infolge der Corona-Pandemie war es vielen Unternehmern nicht möglich, eine fristgerechte Ersatzbeschaffung vorzunehmen. Die Fristen verlängern sich daher um ein bis drei Jahre, wenn die Frist in einem nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2023 endenden Wirtschaftsjahr ablaufen würde. Die Details hierzu enthält das BMF-Schreiben vom 20.09.2022

3. Gewinnermittlungsart unerheblich

Nur bilanzierende Unternehmer können eine Rücklage bilden. Deshalb kommt die Rücklage für Ersatzbeschaffung grundsätzlich nur für diese Unternehmer infrage.

Begünstigt sind daneben bilanzierende Personen- sowie Kapitalgesellschaften. Weiterhin gelten gemäß R 6.6 Abs. 5 EStR die Grundsätze zur Rücklagenbildung bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG sinngemäß. Für diese Unternehmer befinden sich zudem in R 6.6 Abs. 5 EStR einige praxistaugliche Billigkeitsregelungen. Zudem kann auch bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart (z. B. von Bilanzierung zu § 4 Abs. 3 EStG) eine bisher gebildete Rücklage fortgeführt werden (BFH, 29.04.1999 – IV R 7/98).

4. Beschädigungen ebenfalls begünstigt

Nicht nur das komplette Ausscheiden eines Wirtschaftsguts wird von der Rücklage für Ersatzbeschaffung erfasst. Auch wenn ein Wirtschaftsgut infolge von höherer Gewalt oder einem behördlichen Eingriff beschädigt wurde und hierfür eine Entschädigung gezahlt wird, kann eine Rücklage gebildet werden. Vorausgesetzt die Reparatur erfolgt in einem anderen Jahr. Es gelten die bisher genannten Fristen.

Beispiel 3 – Rücklagenbildung bei Beschädigung:

Ein betrieblicher Lkw erleidet in 01 einen unverschuldeten Unfall. Die Versicherung des Unfallgegners erstattet 10.000 Euro in 01. Im Jahr 02 wird die Reparatur (8.000 Euro) durchgeführt.

Lösung:

Grundsätzlich stellt die Versicherungsleistung in 01 eine Betriebseinnahme (Gewinn plus 10.000 Euro) und die Reparatur in 02 eine Betriebsausgabe (Gewinn minus 8.000 Euro) dar. Die Folge sind größere Gewinnschwankungen. Alternativ kann für die Versicherungsleistung zum 31.12.01 eine Rücklage in Höhe von 10.000 Euro gebildet und diese im Jahr 02 bei Inanspruchnahme der Reparatur aufgelöst werden. Dann beläuft sich die Gewinnauswirkung des Jahres 01 auf 0 Euro, die Auswirkung des Jahres 02 auf plus 2.000 Euro.

5. Steuerlicher Vorteil einer Rücklagenbildung

Der Vorteil einer Rücklagenbildung liegt eindeutig in dem dadurch eintretenden Steuerstundungseffekt und der Vermeidung von unliebsamen Schwankungen des Gewinns. Stille Reserven müssen nicht sofort versteuert werden, sondern mindern die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts. Eine Steuerbelastung tritt damit bei abnutzbaren Ersatzwirtschaftsgütern erst nach einigen Jahren (durch verringerte Abschreibungen) oder bei nicht abnutzbaren Ersatzwirtschaftsgütern erst mit

dessen Veräußerung ein. Im Idealfall lässt sich dadurch die Versteuerung der stillen Reserven bis zur Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung hinauszögern. Gepaart mit den dort geltenden Begünstigungen

- Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG,
- Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG und
- ermäßigter Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG

lässt sich die effektive Steuerbelastung oftmals erheblich reduzieren.

FREIBERUFLER

DIE ÜBERÖRTLICHE BERUFS AUSÜBUNGSGEMEINSCHAFT

1. Medizinrechtliche Grundsätze

Die Möglichkeit für Ärzte, ihre Tätigkeit an mindestens zwei Praxissitzen überörtlich auszuüben, ist berufsrechtlich erst mit der Änderung der MBO in 2004 ermöglicht worden.

„Eine BAG mit mehreren Praxissitzen ist zulässig, wenn an dem jeweiligen Praxissitz verantwortlich mindestens ein Mitglied der BAG eine ausreichende Patientenversorgung sicherstellt.“ (vgl. § 18 (3) Satz 3 MBO)

Auch vertragsarztrechtlich besteht mit dem Inkrafttreten des VÄnDG vom 01.01.2007 die Möglichkeit, überörtliche BAGs zu errichten, § 33 (2) Ärzte-ZV.

Die Gründung einer überörtlichen BAG ist von der Filiale einer Praxis i. S. d. § 24 (3) Ärzte-ZV zu unterscheiden. Zudem ist klarzustellen, dass es sich bei der überörtlichen BAG regelmäßig um eine PersGes, nicht um mehrere PersGes handelt.

2. Ertragsteuerliche Grundsätze

Ertragsteuerlich sind hier dem Grunde nach – wenn die vorstehenden Regeln beachtet werden – keine Besonderheiten zu berücksichtigen.

Die Gefahr des § 15 (3) Nr. 1 EStG besteht jedoch dann, wenn ein Standort ausschließlich durch angestellte Ärzte geführt wird, ohne dass ein Gesellschafter leitend und eigenverantwortlich dort tätig ist (vgl. auch § 18 (3) MBO).

3. Die beiden Gründungsvarianten

3.1 Die Gründung im Wege der Einbringung

Häufig entstehen überörtliche BAGs durch die Einbringung mehrerer Einzel- oder Gemeinschaftspraxen in eine Pers-Ges.

Diese Vorgänge stellen sich dann regelmäßig als Anwendungsfälle des § 24 UmwStG dar.

Durch die zutreffenden vertraglichen Gestaltungen und deren praktischer Umsetzung kann dann auf der Basis dieser Vorschrift eine Buchwertfortführung bei den Beteiligten erfolgen.

3.2 Die Gründung im Wege der Aufspaltung – evtl. auch als Vorbereitung einer Realteilung

Es bestehen aus vertragsrechtlicher und steuerlicher Perspektive auch keine Bedenken dagegen, eine überörtliche BAG durch die Verlagerung eines Teils der bestehenden BAG an einen anderen Praxissitz zu verlagern.

Aus steuerlicher Perspektive ist eine derartige „Filibildung“ eine Möglichkeit Teile der BAG zu verlagern und ggf. eine Vorbereitungshandlung für eine beabsichtigte Realteilung vorzubereiten.

4. Der praktische Urteilsfall des Finanzgerichts Münster: Nullbeteiligungsfall bei einer überörtlichen Gemeinschaftspraxis

4.1 Die Rechtsfrage

- Eine überörtliche Facharztpraxis nahm eine weitere Ärztin Frau Dr. A als Gesellschafterin in der bestehenden GbR auf.
- Die Vertragsparteien vereinbarten, dass die Gesellschafter ihre Tätigkeit dauernd gemeinschaftlich mit der Maßgabe ausüben, dass jeder Gesellschafter an dem örtlich unterschiedlichen Vertragsarztsitz tätig wird.
- Die Besonderheit bestand in den Vereinbarungen mit Frau Dr. A.
- Zunächst wurde eine „Kennenlernphase“ über 36 Monate vereinbart, in der eine „unbürokratische“ Beendigung der Zusammenarbeit möglich sein sollte.
- Nach § 1 (2) des Vertrags üben die Gesellschafter ihren Beruf jeweils unabhängig und in eigener Verantwortung

nach bestem Wissen und Gewissen aus.

- Jedes die ärztliche Berufsausübung betreffende Weisungsrecht ist ausgeschlossen.
- Dr. A wurde nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt.
- Ihr stand 1/3100 Stimmrecht zu.
- Am Jahresgewinn war sie mit fixen Monatsbeträgen von 5.000 Euro beteiligt.
- Im Übrigen wurde das Jahresergebnis entsprechend der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf die Gesellschafter verteilt.

4.2 Die klaren Aussagen des Finanzgerichts Münster

- Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen ist Frau Dr. A zwar als Gesellschafterin der GbR zu betrachten.
- Als ertragsteuerliche Mitunternehmerin kann sie jedoch nicht qualifiziert werden, da es sowohl an Mitunternehmerinitiative als auch am Mitunternehmerrisiko mangelt.
- Auf der Basis dieser Qualifikation ergeben sich weitreichende Folgen.
- Da Frau Dr. A – wie die übrigen Gesellschafter auch – an einem Standort der überörtlichen Gemeinschaftspraxis tätig ist, mangelt es an einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit der übrigen Mitunternehmer.
- Frau Dr. A trifft sämtliche Entscheidung völlig allein.
- Dieser Umstand führt dazu, dass die gesamte Gemeinschaftspraxis zum Gewerbebetrieb mutiert.



EINE SEHR „BÖSE“ ENTSCHEIDUNG DES BGH: ABHÄNGIGE BESCHÄFTIGUNG ODER FREIE MITARBEIT BEI RECHTSANWÄLTEN – MIT EINER FREIHEITSSTRAFE + HOHER GELDSTRAFE

Für die Abgrenzung von sog. scheinselfbstständigen Rechtsanwälten und freien Mitarbeitern einer Rechtsanwalte-Kanzlei ist das Gesamtbild der Arbeitsleistung maßgebend. Soweit die Kriterien der Weisungsgebundenheit und Eingliederung wegen der Eigenart der Tätigkeit im Einzelfall an Trennschärfe und Aussagekraft verlieren, ist vornehmlich auf das eigene Unternehmerrisiko und die Art der vereinbarten Vergütung abzustellen.

In konkreten Fallgestaltungen sollten Sie dringend das Gespräch mit Ihrem steuerlichen Berater bzw. Beraterin suchen.

ERHÖHUNG DER PAUSCHALEN BETRIEBSAUSGABEN FÜR BESTIMMTE FREIBERUFLER

Die Fallgruppen:

- Für hauptberuflich tätige Schriftsteller und Journalisten (3.600 Euro)
- Für wissenschaftlich, künstlerische und schriftstellerische Nebentätigkeit (900 Euro)
- Für nebenamtliche Lehr- und Prüfungstätigkeit (900 Euro)

Die Anhebung der Pauschalen erfolgte aufgrund des gestiegenen Preisniveaus.

EINE U. E. POLITISCHE ENTSCHEIDUNG DES LSG MÜNCHEN: NACHRANG BEI INVESTORENMODELLEN BEI DER NACHBESETZUNGEN VON KASSENZULASSUNGEN

- Das LSG hat mit seinem Urteil Neuland betreten und sicherlich für erhebliche Unruhe gesorgt.
- Der Nachrang gilt für MVZs, wenn sich die Mehrheit der Anteile nicht bei Ärzten befindet.
- Der Nachrang findet in gesperrten Planungsbereichen und auch bei (teil)entsperrten, reaktivierten Planungsbereichen mit mehreren Bewerbern Anwendung.

GERINGFÜGIG ENTLOHNTE BESCHÄFTIGTE UND LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

Nach Maßgabe von § 40a Abs. 2 EStG kann das Arbeitsentgelt aus einer geringfügig entlohnten Beschäftigung pauschal versteuert werden.

Nach Auffassung des BFH (Beschluss v. 09.08.2023 – VI B 1/23) setzt eine solche Pauschalierung eine sozialversicherungsrechtliche Beschäftigung voraus.

Im Entscheidungsfall wurde die Pauschalierung versagt, weil der in geringfügiger Höhe entlohnte beherrschende Gesellschafter/Geschäftsführer nicht in einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis stand. Die Besteuerung musste damit nach den individuellen Besteuerungsmerkmalen erfolgen.

STEUERPFLICHTIGER ARBEITSLohn BEREITS BEI GUTSCHRIFT AUF EINEM ZEITWERTKONTO?

In welchem Zeitpunkt steuerpflichtiger Arbeitslohn dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen ist, richtet sich auch danach, ob laufender Arbeitslohn oder ein sonstiger Bezug vorliegt. Vor der Bestimmung des Erfassungszeitpunkts muss jedoch geprüft werden, ob dem Mitarbeiter überhaupt Arbeitslohn zugeflossen ist.

Offene Frage

Liegt ein lohnsteuerlicher Zufluss von Arbeitslohn bei Gutschrift auf ein noch zu errichtendes Zeitwertkonto vor?

Sachverhalt

Die Klägerin zahlte ab 2008 unterschiedlichen Arbeitnehmern verschiedene Gehaltsansprüche (insbesondere Prämien und Weihnachtsgeld) nicht aus.

Die Klägerin vereinbarte mit den betreffenden Arbeitnehmern die Gutschrift auf ein noch einzurichtendes Zeitwertkonto.

Erst im November 2011 schloss die Klägerin mit den Arbeitnehmern eine Wertguthabenvereinbarung über die Führung von Wertkonten zum Zwecke der ruhestandsnahen Freistellung ab.

Auffassung der Finanzverwaltung

Für den Zeitraum vor November 2011 sind die Gutschriften auf dem noch zu errichtenden Zeitwertkonto steuerpflichtiger (zugeflossener) Arbeitslohn. Es mangelt im Entscheidungsfall an einer Zeitwertkontengarantie, vgl. BMF v. 17.06.2009 – BStBl I 2009, 1286.

Auffassung des Thüringer FG (Urt. v. 25.11.2021 – 4 K 122/18)

Entgegen der Auffassung der FinVerw. ging das FG Thüringen nicht von einem gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn aus. Auch wenn es bei einem Zeitwertkonto an einer sog. Zeitwertkontengarantie fehle, komme es nicht bereits deswegen zu einem entsprechenden Zufluss von Arbeitslohn im Zeitpunkt der Zuführung auf das Zeitwertkonto.

Auffassung des BFH (Urt. v. 28.06.2023 – VI R 28/21)

Auch nach Auffassung des BFH führt die fehlende Insolvenzversicherung und das damit einhergehende Risiko des (Wert-)Verlusts eines vom Arbeitgeber nicht erfüllten Lohnanspruchs nicht zum Zufluss von Arbeitslohn.

- Arbeitslohn, der dem Lohnsteuerabzug unterliegt, fließt im Entscheidungsfall nicht zu.
- Mangels Auszahlung liegt kein Zufluss vor, sodass sich keine gegenwärtige Lohnsteuerabzugsverpflichtung ergibt.
- Das bloße Innehaben von Ansprüchen gegen den Arbeitgeber löst keinen Arbeitslohnzufluss aus.

Hinweis

Das Tragen des Insolvenzrisikos in Bezug auf den vom Arbeitgeber nicht erfüllten Arbeitslohnanspruch führt nicht zum Zufluss von Arbeitslohn (wirtschaftliche Verfügungsmacht liegt nicht vor).

Ob die durch das BMF-Schr. v. 17.06.2009 (BStBl I 2009, 1286) verlangte Wertguthabenvereinbarung auch vom BFH verlangt wird, blieb im Entscheidungsfall offen. Der BFH deutet aber an, dass auch eine zivilrechtlich nicht wirksame Vereinbarung zu akzeptieren sei, wenn das Ergebnis wirtschaftlich eintreten solle.

Siehe hierzu BFH-Urt. v. 28.06.2023 – VI R 28/21 Rz. 17; siehe auch BFH-Urt. v. 03.05.2023 – IX R 25/21: Zufluss von Arbeitslohn bei Arbeitslohneinbringung aus einer Abfindung in ein Wertguthabenkonto.

WACHSTUMSCHANCEGESETZ: KABINETTBESCHLUSS LIEGT VOR!

Das Bundeskabinett hat den Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) am 30.08.2023 vorgelegt. Der Gesetzgeber plant darin Maßnahmen, um die Wachstumschancen der Wirtschaft zu erhöhen, Investitionen und Innovation in neue Technologien zu ermöglichen und die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland zu stärken.

Vorgesehen sind u. a. folgende gerade für Arbeitgeber bedeutsame Änderungen:

Mehraufwendungen für Verpflegung

Mehraufwendungen für Verpflegung können nach Maßgabe von § 9 Abs. 4a EStG als Werbungskosten geltend gemacht werden.

In Höhe des Werbungskostenabzugs kann der Arbeitgeber einen steuerfreien Reisekostenersatz leisten. Sofern der Arbeitgeber eine steuerfreie Erstattung leistet, mindert dies den möglichen Werbungskostenabzug.

Der Gesetzgeber plant ab 2024 eine Erhöhung der für das Inland geltenden Mehraufwendungen für Verpflegung.

Mehraufwendung für Verpflegung (Inland)	2023	2024
Auswärtstätigkeit (ohne Übernachtung)		
Abwesenheit 8 Stunden oder weniger	0 EUR	0 EUR
Abwesenheit mehr als 8 Stunden	14 EUR	15 EUR
Auswärtstätigkeit (mit Übernachtung)		
Anreisetag	14 EUR	15 EUR
Abreisetag	14 EUR	15 EUR
Zwischentage	28 EUR	30 EUR

Die Änderung gilt für Auswärtstätigkeiten, die ab 2024 durchgeführt werden. Erstattet der Arbeitgeber in 2024 Reisekosten für eine in 2023 durchgeführte Auswärtstätigkeit, gelten noch die für 2023 geltenden Sätze. Geprüft

werden sollte, ob auch die Arbeitgeber den betrieblichen Anspruch auf Tagegeld entsprechend erhöhen.

Wird dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind die ermittelten Verpflegungspauschalen wie folgt zu kürzen:

Für das Frühstück um 20 % und/oder

- für das Mittag- und Abendessen um jeweils 40 %
- der Verpflegungspauschale für den vollen Kalendertag. Die Kürzung darf die ungekürzte Verpflegungspauschale nicht übersteigen.

Durch die Erhöhung der Inlandstagegelder ab 2024 ergeben sich für die Kürzungshöhe Folgewirkungen.

Kürzungshöhe	Inland 2023	Inland 2024
<i>Frühstück</i>		
20 % von 28 EUR =	5,60 EUR	6,00 EUR
20 % von 30 EUR =		
<i>Mittag- und Abendessen</i>		
40 % v. 28 EUR =	11,20 EUR	12,00 EUR
40 % v. 30 EUR =		

Betriebsveranstaltung

Der Freibetrag von 110 Euro bei Betriebsveranstaltungen wird mit Wirkung ab 2024 auf 150 Euro angehoben.

Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 Euro (ab 2024: 150 Euro) je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer – unter den weiteren in § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG genannten Voraussetzungen – nicht übersteigen, gehören sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

Entlassungsschädigung und Fünftelungsregelung

Nach § 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG kann bislang die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG (sog. Fünftelungsregelung/-methode) für bestimmte Arbeitslöhne (Entschädigungen, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten) bereits bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden.

Die Regelungen zur Berechnung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit tarifiermäßigt zu steuerndem Arbeitslohn

soll mit Wirkung ab 2024 ersatzlos aufgehoben werden. Arbeitnehmer können die Fünftelungsregelung dann nur noch im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen.

Gruppenunfallversicherung

Von den steuerpflichtigen Beiträgen für eine Unfallversicherung des Arbeitnehmers kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 20 % der Beiträge erheben, wenn

- mehrere Arbeitnehmer gemeinsam in einem Unfallversicherungsvertrag versichert sind und
- der Teilbetrag, der sich bei einer Aufteilung der gesamten Beiträge nach Abzug der Versicherungssteuer durch die Zahl der begünstigten Arbeitnehmer ergibt, 100 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Siehe auch BMF-Schr. v. 28.10.2009 – BStBl I 2009, 1275

Die Begrenzung auf 100 Euro soll mit Wirkung ab 2024 ersatzlos gestrichen werden.

ARBEITNEHMER

IST NEBEN EINER NICHT GERINGFÜGIGEN VERSICHERUNGSPFLICHTIGEN TÄTIGKEIT AUCH EINE VERSICHERUNGSFREIE GERINGFÜGIGE TÄTIGKEIT BEIM GLEICHEN ARBEITGEBER MÖGLICH?

Zu dieser Frage liegen zwei unterschiedliche Urteile von zwei Finanzgerichten vor:

- (1) Das FG Berlin-Brandenburg hat die Frage in seinem Urteil vom 28.12.2022 – 6 K 6129/30 negativ beantwortet.
- (2) Das FG Münster hat die Frage in seinem Urteil vom 21.02.2023 – 11 K 1158/01 L positiv beantwortet.

U. E. ist der Beurteilung durch das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zu folgen. Im Übrigen vertritt die Minijob-Zentrale auf ihrer Internetseite auch diese Rechtsauffassung.



UMZUGSKOSTEN ZUR SCHAFFUNG VON ZWEI ARBEITZIMMERN ALS HOMEOFFICE FÜHREN BEI ZUSAMMENLEBENDEN ZUM WERBUNGSKOSTENABZUG

Das FG hat in seinem Urteil andere Gründe – als die Verkürzung des Wegs zur Arbeitsstelle – in seinem Urteil zugelassen.

Es hat als Grund akzeptiert, dass sich durch den Umzug die Möglichkeit ergeben hat, dass die Eheleute ab diesem Zeitraum zwei Arbeitszimmer zur Verfügung hatten, die sie als Homeoffice nutzen konnten.

Im Streitfall lag eine Übertragung im Rahmen der Unternehmensnachfolge vor, die den Fortgang des Unternehmens sichern sollte.

Hierbei standen gesellschaftsrechtliche, strategische Überlegungen im Vordergrund, die aus diesem Grunde und aufgrund der gewählten Vertragsgestaltung nicht zur Annahme von Arbeitslohn führen konnten.

Es wird spannend sein, wie sich der Bundesfinanzhof nun zu dieser Frage positionieren wird, die in der Praxis eine zunehmende Bedeutung gewinnt.

DIE GRUNDSATZENTSCHEIDUNG DES BUNDESFINANZHOFES ZUR FRAGE DER BETEILIGUNG AN DEN KOSTEN DER LEBENSFÜHRUNG IM RAHMEN EINER DOPPELTEN HAUSHALTSFÜHRUNG

Die fünf Kernsätze des VI. Senats:

- (1) Kosten der Lebensführung sind die Kosten des Haushalts und die sonstigen Lebenshaltungskosten im Haupthaushalt.
- (2) Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung darf nicht erkennbar unzureichend sein.
- (3) Die bedarf einer Würdigung des Einzelfalls.
- (4) Eine bestimmte betragsmäßige Grenze sieht das Gesetz nicht vor.
- (5) Ebenso ist eine laufende Beteiligung nicht erforderlich (somit ist auch eine jährliche Einmalzahlung möglich).

EINE SEHR ZU BEGRÜSSENDE MUSTERREVISION BEIM BFH ZUR ÜBERTRAGUNG VON ARBEITGEBER-ANTEILEN AN DER ARBEITGEBER-GMBH: LIEGT BEIM ARBEITNEHMER ARBEITSLOH VOR?

Das Finanzgericht Sachsen hat sich wie folgt positiv für den Arbeitnehmer positioniert:

Allein der Umstand, dass der Arbeitnehmer ohne seine berufliche Tätigkeit weder die Gesellschafter oder Arbeitgeberin kennengelernt noch die Anteile übertragen bekommen hätte, reicht für die Annahme von AL nicht aus.

MINDERUNG DES GELDWERTEN VORTEILS AUS EINER DIENSTWAGENGESTELLUNG UND GARAGENKOSTEN

Der BFH hatte die Frage zu klären, ob eine vom Arbeitnehmer für seine Garage getragene Abschreibung den geldwerten Vorteil aus der Dienstwagenüberlassung mindern kann.

Der BFH hat dies mit Urteil v. 04.07.2023 (VIII R 29/20) verneint, wenn keine rechtliche Verpflichtung des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber besteht, das Fahrzeug in der Garage unterzustellen.

Nutzungsentgelte und sonstige Einzelkosten können zwar vorteilsmindernd sein.

Erforderlich hierfür ist aber eine Abrede zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (dem Kläger), dass die Fahrzeuge nur überlassen werden, wenn sie in der Garage unterzustellen sind und der Arbeitnehmer hierfür die Kosten (in Form der AfA oder einer Garagenmiete) zu tragen hat.

Nicht ausreichend ist die allgemeine Verpflichtung des Arbeitnehmers, das ihm überlassene Fahrzeug pfleglich behandeln zu müssen.

Es genügt für eine Vorteilsmindern mithin nicht allein, dass die vom Arbeitnehmer freiwillig getragenen Aufwendungen dem Fahrzeug zugutekommen und dessen Betrieb dienen.

Bisherige Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer sollten diesbezüglich geprüft werden.

FÄLLIGKEITSTERMINE FÜR STEUERN UND BEITRÄGE ZUR SOZIALVERSICHERUNG VON SEPTEMBER BIS NOVEMBER 2023

STEUERTERMINE IM SEPTEMBER 2023

11.09.2023	Umsatzsteuer 07.2023	Mit Dauerfristverlängerung
	Umsatzsteuer 08.2023	Ohne Dauerfristverlängerung
	Lohnsteuer 08.2023	
	EST-VZ III.2023	

STEUERTERMINE IM OKTOBER 2023

10.10.2023	Umsatzsteuer 08.2023	Mit Dauerfristverlängerung
	Umsatzsteuer 09.2023	Ohne Dauerfristverlängerung
	Lohnsteuer 09.2023	
	Lohnsteuer III.2023	

STEUERTERMINE IM NOVEMBER 2023

10.11.2023	Umsatzsteuer 09.2023	Mit Dauerfristverlängerung
	Umsatzsteuer 10.2023	Ohne Dauerfristverlängerung
	Lohnsteuer 10.2023	
15.11.2023	Gewerbesteuer IV.2023	
	Grundsteuer IV.2023	

DIE FÄLLIGKEITEN DER SOZIALVERSICHERUNGSBEITRÄGE ERGEBEN SICH AUS DER NACHFOLGENDEN TABELLE:

Eingang Beitragsnachweis	Zahlungseingang
25.09.2023	27.09.2023
24.10.2023	27.10.2023
24.11.2023	28.11.2023

Bei **Scheckeinzahlung** muss der Scheck dem Finanzamt spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin vorliegen.

Haftungsausschluss | Die in diesem Rundschreiben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.