Fortbildungsveranstaltung
für Mitarbeiter

Aktuelles zur Einkommensteuer – insbesondere Überschusseinkünfte Februar / März 2023

Referent:

Marcus Ermers

Freizeichnung
Seminar- und Broschüreninhalt sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik der Rechtsgebiete, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und wegen des Fehlens bzw. der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann weder vom Seminarveranstalter noch vom jeweiligen Referenten noch vom Verfasser der Seminarbroschüre irgendeine Haftung übernommen werden.
Das Copyright dieser Seminarbroschüre liegt bei Marcus Ermers und wird durch Teilnahme am Seminar nicht übertragen oder aufgegeben.

Inhaltsverzeichnis

A. Gesetzgebungswinter 2022 4

1. Drittes Entlastungspaket.... 4

Einmalzahlungen 4
Abbau der Kalten Progression und Kindergelderhöhung.... 5
Absetzbarkeit Rentenversicherungsbeiträge und Verbesserung Homeoffice 5
Umsatzsteuersatz 5
Neue Steuerbefreiung in Höhe von 3.000 Euro – § 3 Nr. 11c EStG 5

2. Inflationsausgleichsgesetz.... 7

a) Steuertarif.... 8
b) Solidaritätszuschlag.... 9
c) Kinder, Unterhaltshöchstbetrag....10

3. Jahressteuergesetz 15

Steuerfreie Einnahmen/Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG) 15
1.2 Steuerfreie Einnahmen/Grundrente (§ 3 Nr. 14a EStG) 23
2. Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und 6c EStG)....23
3. Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 EStG)....37
4. Gebäude-Abschreibungen 37
5. Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) 39
6. Sonderausgaben 40
7. Steuerpflicht der Energiepreispauschale öffentlicher Arbeitgeber (§ 19 Abs. 3 EStG)....40
8. Einkünfte aus Kapitalvermögen....41
9. Arten der sonstigen Einkünfte (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c EStG) 41
10. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b Abs. 2 Satz 1 EStG) 42
11. Kinder, Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6 Sätze 12 bis 14 EStG)....43
12. Außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen (§ 33a Abs. 2 Satz 1 EStG) 43
13. Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte (§ 40a EStG)....44
14. Steuerabzug für Bauleistungen (§ 48a Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG)....44
15. Altersvorsorgezulage/Verwendung für eine selbst genutzte Wohnung (§ 92a Abs. 1 Nr. 3 EStG) 44
16. Besteuerung der Gas-/Wärmepreisbremse (§§ 123 - 126 EStG) 44

4. Energiepreisbremsen ab 2023....45

B. Aktuelle Hinweise – Urteile und Verwaltungsanweisungen zu den Überschußeinkünften....47

5. Steuerliche Behandlung der Erhaltungsrücklage/ Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen Verfügung der OFD Frankfurt/M. v. 9.11.2022....47

1. Zivilrechtliche Grundlagen....47
2. Einnahmen aus der Anlage der Erhaltungsrücklage....47

3. Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs 47
4. Behandlung bei der Veräußerung von Eigentumswohnungen....48
6. AfA-Berechtigung bei Fortsetzung eines Vorbehaltsnießbrauchs an einem Surrogat 51
a) Der Fall: 51
b) Die einschlägigen Vorschriften 52
c) Die Lösung des Gerichts 52
d) Der praktische Hintergrund 54
e) Anmerkungen 54
7. Kaufpreisaufteilung GruBo / Gebäude 55
a) Der Fall 55
b) Die einschlägigen Vorschriften 55
c) Die Lösung des Gerichts 56
d) Der praktische Hintergrund 56
e) Anmerkungen....57
8. Anlage KAP/SO – Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer....59
a) Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 5 und 6 EStG....60
b) Forderungsausfall (Rz. 59 ff.)....61
c) Fremdwährungsgewinne....61
d) Deltakorrekturverfahren 63
9. Rechtsprechung zum Arbeitszimmer 65
a) Aufgabegewinn bei abzugsbeschränktem häuslichem Arbeitszimmer 65
b) Keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns für häusliche Arbeitszimmer....67
c) Häusliches Arbeitszimmer muss für die Tätigkeit nicht erforderlich sein....69
10. Der Anwendungserlass zu § 7g EStG 70
a) Der Fall 71
b) Die einschlägigen Vorschriften....71
c) Die Lösung nach BMF-Schreiben....72
d) Der praktische Hintergrund 75
e) Anmerkungen 75
11. Einzelfragen zur ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token 77

C. Anlagen 85

A. Gesetzgebungswinter 2022

1. Drittes Entlastungspaket

Maßnahmenpaket des Bundes zur Sicherung einer bezahlbaren Energieversorgung und zur Stärkung der Einkommen.
Die Bundesregierung hat sich in ihrem Koalitionstreffen am 3. und 4. September 2022 auf das sog. Dritte Entlastungspaket verständigt, das auch zu zahlreichen steuerlichen Änderungen führen wird. Allerdings waren die Länder, die von den zu erwarten Steuermindereinnahmen ebenfalls betroffen sind, im Vorfeld nicht beteiligt. Nachfolgend stelle ich Ihnen nochmal die geplanten Maßnahmen im Steuerbereich vor.

Einmalzahlungen

Rentnerinnen und Rentner haben zum 1. Dezember 2022 eine Energiepreispauschale in Höhe von 300 Euro erhalten. Sie wird einmalig ausgezahlt und ist einkommensteuerpflichtig. Die Auszahlung soll über die Deutsche Rentenversicherung erfolgen. Es ist davon auszugehen, dass die Pauschale - ähnlich der im September gewährten Energiepreispauschale für aktiv Tätige - im Einkommensteuergesetz geregelt wird. Pensionäre sollen dem Vernehmen nach ebenfalls die Pauschale von Ihren Arbeitgebern beziehen. Auch Studierende und sowie Fachschülerinnen und Fachschüler sollen eine Pauschale erhalten, allerdings nur in Höhe von 200 Euro.

Übersicht

ENERGIEPREISPAUSCHALE (KURZ: EPP)

EPP lt. EStG	EPP für Rentner
Rechtsgrundlagen §§ 112 bis 122 EStG **Ergänzender Hinweis** FAQ EPP zuletzt vom 22.9.2022	**Rechtsgrundlage** Gesetz zur Zahlung einer EPP an Rentner und Versorgungsbeziehende **Verkündung im BGBl v. 11.11.2022** BGBl I 2022, 1985

Beratungshinweise

- Die Deutsche Rentenversicherung hat sich auf ihrer Internetseite zu Einzelfragen geäußert (FAQ – EPP für Renten- und Versorgungsbeziehende)

EPP für Rentner in der Übersicht

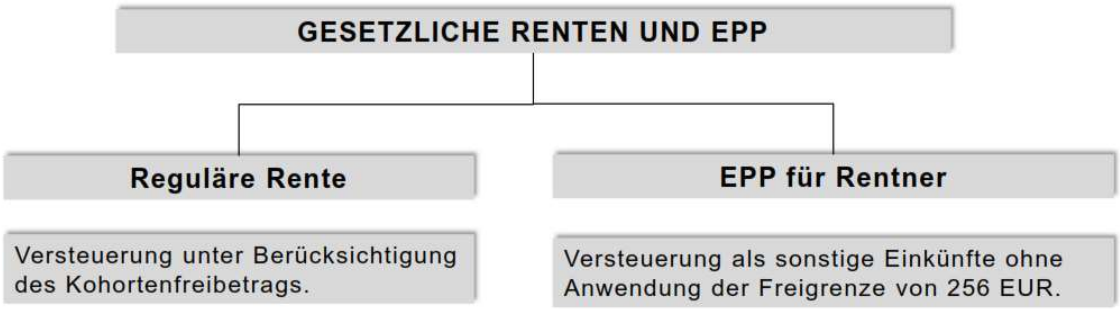
- Höhe der EPP für Rentner: 300 EUR
- Beurteilungsstichtag: 1.12.2022
- Anspruchsberechtigte Personen:
  - Anspruch auf Alters-, Erwerbsminderungs- oder Hinterbliebenenrente der gesetzlichen Rentenversicherung
  - Anspruch auf Versorgungsbezüge nach dem Beamtenversorgungsgesetz oder dem ersten und zweiten Teil des Soldatenversorgungsgesetzes
  - Wohnsitz im Inland

Beratungshinweise

- Auszahlung soll bis zum 15.12.2022 automatisch erfolgen.
- EPP für Rentner ist steuerpflichtig.
- Gesetzliche Rentenbezieher: § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) EStG
  Neben dem Rentenbezug ist auch die EPP für Rentner getrennt elektronisch zu übermitteln (§ 22a Abs. 1 EStG)
- Versorgungsbezugsempfänger: § 19 Abs. 3 EStG

EPP für Rentner in der Übersicht

- Keine Pfändung der EPP für Rentner zulässig.
- Bei mehreren Renten wird die EPP für Rentner nur einmal gewährt.
- Die Kostentragung der EPP und der Verwaltungskosten, die der DRV entstehen, werden durch den Bund getragen (warum erfolgt keine Erstattung an ArbG?).
- Die Gewährung einer EPP nach EStG und einer EPP für Rentner ist nebeneinander möglich.



Abbau der Kalten Progression und Kindergelderhöhung

Um eine Steuererhöhung aufgrund der Inflation zu verhindern („kalte Progression"), werden die Tarifeckwerte im Einkommenssteuertarif angepasst. Im gleichen Gesetzgebungsvorhaben soll das Kindergeld ab dem 1. Januar 2023 nunmehr um 18 Euro monatlich angehoben werden.

Absetzbarkeit Rentenversicherungsbeiträge und Verbesserung Homeoffice

Steuerpflichtige sollen bereits ab dem 1. Januar 2023 (statt ab 2025) ihre Rentenbeiträge voll absetzen können.

Umsatzsteuersatz

Die Absenkung der Umsatzsteuer für Speisen in der Gastronomie auf 7 Prozent wird über den 31.12.2022 hinaus verlängert. Die Umsetzung ist bereits erfolgt. Der Ausschluss von Getränken bleibt unverändert bestehen. Zeitlich beginnend ab Oktober 2022 bis Ende März 2024 befristet soll für den Gasverbrauch statt des normalen Steuersatzes von 19 Prozent der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent gelten. Der Entwurf eines „Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz" ist ebenfalls bereits beschlossen.

Neue Steuerbefreiung in Höhe von 3.000 Euro – § 3 Nr. 11c EStG

Der neue § 3 Nr. 11c EStG regelt die Voraussetzungen der Steuerfreiheit der sog. Inflationsausgleichsprämie (IAP). Seit dem 26.10.2022 und bis zum 31.12.2024 können Arbeitgeber ihren Beschäftigten zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn steuer- und abgabenfrei bis zu 3.000 €/Mitarbeiter als Bar- oder Sachlohn zahlen.

- Am 8.12.2022 hat das BMF die lange erwarteten FAQ zur IAP veröffentlicht. Damit hat das BMF die wichtigsten Anwendungsfragen der Praxis endlich unmittelbar selbst beantwortet und schafft damit eine Quelle, auf die man sich berufen kann. Der 24 Fragen umfassende Fragenkatalog zur IAP wurde vom BMF zusammen mit den obersten Finanzbehörden der Länder erarbeitet. Das BMF weist darauf hin, dass ergänzend die bereits bekannten FAQ „Corona“ (Steuern) gelten, die wichtige Praxishinweise zu den ähnlichen Regelungen des § 3 Nr. 11a (Corona-Prämie) und des § 3 Nr. 11b EStG (Corona-Pflegebonus) enthalten. Die IAP kann im Veranlagungszeitraum 2022 auch neben diesen steuerfreien Zusatzzahlungen gezahlt werden, eine Anrechnung findet nicht statt.
- Wichtig ist die Klarstellung, dass die IAP arbeitgeberbezogen ist, bei mehreren Dienstverhältnissen also auch mehrfach bezogen werden kann (Ziff. 8 FAQ IAP). Damit muss ein Arbeitgeber nicht prüfen, ob ein Arbeitnehmer bereits von einem anderen Arbeitgeber eine IAP bezogen hat, es findet folglich auch keine Anrechnung statt. Bei einer Gesamtrechtsnachfolge oder einem Betriebsübergang nach § 613a BGB kann allerdings der steuerfreie Höchstbetrag nicht mehrfach in Anspruch genommen werden.

  Ob die Zahlung einer IAP an Bedingungen (etwa Betriebszugehörigkeit, Bestehen der Probezeit etc.) geknüpft werden kann, ist eine Frage der arbeitsrechtlichen Zulässigkeit, berührt aber nicht die Steuerfreiheit (Ziff. 9 FAQ IAP). Hierbei ist zu beachten, dass auch ein Verstoß gegen den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz die Wirksamkeit der steuerfreien Zahlung an einen Begünstigten nicht berührt.
- Die praxisrelevante Frage einer Substitution anderer freiwilliger Arbeitgeberzahlungen durch eine steuerfreie IAP beantworten die FAQ am Beispiel des Weihnachtsgelds (Ziff. 11 FAQ IAP). Das Weihnachtsgeld ist nicht von Haus aus steuerfrei, weil es keinen spezifischen Inflationsbezug hat. Denkbar ist aber eine Verknüpfung dergestalt, dass der Arbeitgeber das Weihnachtsgeld kürzt und den gekürzten Teil durch eine steuerfreie IAP ersetzt. In der Gehaltsabrechnung sind dann zwei getrennte Beträge auszuweisen. Das funktioniert allerdings nur, solange der Arbeitnehmer auf die (andere) Zusatzleistung keinen Rechtsanspruch hat, die Zahlung also „freiwillig“ und somit widerrufsfähig ist. Ansonsten scheidet eine „Umwidmung“ aus (Ziff. 14 FAQ IAP).
- Die IAP ist weder vom Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen noch vom Arbeitnehmer in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Die steuerfreien Zahlungen sind aber im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV), so dass sie bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung als solche zu erkennen sind und bei Bedarf geprüft werden können.

Wie der Verweis auf die FAQ „Corona“ (Steuern) – Stand 20.10.2022 – beweist, führen die FAQ ein dynamisches Eigenleben, werden bei Bedarf vermutlich auch immer wieder angepasst. Deshalb die Empfehlung, die FAQ in der jeweiligen Fassung zu archivieren. Andernfalls droht im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung eine Steuerfalle.

HINWEIS:

Abgabefrist

Ablauf der Steuererklärungsfristen 2020 bis 2025
gemäß § 149 AO i. V. m. Artikel 97 § 36 Absatz 3 EGAO

Besteuerungszeitraum	Nicht beratene Steuerpflichtige (§ 149 Absatz 2 Satz 1 AO)	Nicht beratene Land- und Forstwirte (§ 149 Absatz 2 Satz 2 AO)[1]	Beratene Steuerpflichtige (§ 149 Absatz 3 AO)	Beratene Land- und Forstwirte (§ 149 Absatz 3 i. V. m. Absatz 2 Satz 2 AO)[1]
2020	1. November 2021[2]	2. Mai 2022	31. August 2022	31. Januar 2023
2021	31. Oktober 2022[3]	2. Mai 2023	31. August 2023	31. Januar 2024
2022	2. Oktober 2023	2. April 2024	31. Juli 2024	31. Dezember 2024
2023	2. September 2024	28. Februar 2025	2. Juni 2025	31. Oktober 2025[4]
2024	31. Juli 2025	2. Februar 2026	30. April 2026	30. September 2026
2025	31. Juli 2026	1. Februar 2027	1. März 2027	2. August 2027

Ergänzende Hinweise:

- Fällt das Ende einer Erklärungsfrist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, so endet diese Frist mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags (§ 108 Absatz 3 AO). Dies ist in der Übersicht bereits berücksichtigt (Ausnahme: gesetzliche Feiertage, die nicht bundesweit gelten).
- In den grau unterlegten Fällen gelten wieder die regulären Fristen nach § 149 Absatz 2 und 3 AO (d. h. keine gesetzliche Fristverlängerung nach Art. 97 § 36 EGAO).
- Bei Vorabforderungen in beratenen Fällen gemäß § 149 Absatz 4 AO gelten individuelle Erklärungsfristen.

[1] Nur Einkommensteuererklärungen von Steuerpflichtigen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln. § 149 Absatz 2 Satz 2 AO ist nicht anwendbar, wenn die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt. Werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert festgestellt, gilt § 149 Absatz 2 Satz 2 AO nur für die Feststellungserklärung, nicht aber für die Einkommensteuererklärung des Land- oder Forstwirts. Grundannahme der Tabelle: das abweichende Wirtschaftsjahr endet mit Ablauf des 30. Juni des zweiten Kalenderjahres (§ 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG).
[2] Soweit dieser Tag in dem Land, zu dem das Finanzamt gehört, ein gesetzlicher Feiertag ist: 2. November 2021.
[3] Soweit dieser Tag in dem Land, zu dem das Finanzamt gehört, ein gesetzlicher Feiertag ist: 1. November 2022.
[4] Soweit dieser Tag in dem Land, zu dem das Finanzamt gehört, ein gesetzlicher Feiertag ist: 3. November 2025.

2. Inflationsausgleichsgesetz

Entwurf eines Gesetzes zum Ausgleich der Inflation durch einen fairen Einkommensteuertarif sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen, Bundesrats-Drucksache 458/22 Das Bundeskabinett hat am 14.09.2022 einen Gesetzentwurf für ein Inflationsausgleichsgesetz beschlossen. Damit werden u.a. die Folgen der kalten Progression bei der Einkommenssteuer ausgeglichen. So soll beispielsweise nach Angaben des BMF eine vierköpfige Familie mit einem Jahreseinkommen von rund 56.000 Euro um 680 Euro im Jahr entlastet werden. Der Entwurf geht nun in Gesetzgebungsverfahren und soll noch vor dem Jahresende von Bundestag und Bundesrat beschlossen werden.

Am 14.9.2022 hat die Bundesregierung den Entwurf eines „Gesetzes zum Ausgleich der Inflation durch einen fairen Einkommensteuertarif sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (**Inflationsausgleichsgesetz** – InflAusG)“ beschlossen, der am 22.9.2022 einer ersten Lesung im Deutschen Bundestag zugeführt wurde (vgl. BT-Drucks. 20/3496 v. 20.9.2022; BR-Drucks. 458/22 v. 16.9.2022). Er sieht zur Umsetzung der Ergebnisse des 14. Existenzminimumberichts und des 5. Steuerprogressionsberichts, die am 2.11.2022 vom Bundeskabinett beschlossen wurden, eine **Verschiebung der Eckwerte** des Einkommensteuertarifs für die Veranlagungszeiträume 2023 und 2024 **„nach rechts“** vor (vgl. BR-Drucks. 458/22 v. 16.9.2022, 2, wo es weiter heißt: „Dies gilt allerdings nicht für den Tarifeckwert, ab dem der sog. ‚Reichensteuersatz' beginnt“. Der Deutsche Bundesrat hat am 28.10.2022 den Beschluss gefasst, zu dem Gesetzentwurf gem. § 76 Abs. 2 GG Stellung zu nehmen (vgl. BR-Drucks. 458/22 [Beschluss] v. 28.10.2022. Die Stellungnahme des Bundesrats wurde der Bundesregierung zugeleitet. Sie formuliert die Gegenäußerung dazu, diese liegt mit der BT-Drucks. 20/4224 v. 2.11.2022 vor, und legt dann beide Dokumente dem Bundestag zur Entscheidung vor. Der Deutsche Bundestag hat das InflAusG am 10.11.2022

i. d. F. der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses **verabschiedet** (vgl. BT-Drucks. 20/4378 v. 9.11.2022). Der Bundesrat hat am 25.11.2022 dem InflAusG **zugestimmt**.

a) Steuertarif

Im Hinblick auf die aktuellen Preissteigerungen werden die Eckwerte des Einkommensteuertarifs gem. § 32a EStG (mit Ausnahme des Betrags, ab dem der Spitzensteuersatzzuschlag greift) **nach rechts verschoben.** Dadurch wird eine inflationsbedingt höhere Einkommensbesteuerung gemindert. Im Einzelnen ergeben sich folgende Aufstockungen, die nach der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (vgl. BT-Drucks. 20/4378 v. 9.11.2022) über die Erhöhungen nach dem von der Bundesregierung beschlossenen Gesetzentwurf (vgl. BR-Drucks. 458/22 v. 16.9.2022) hinausgehen (die angegebenen Beträge betreffen die Einzelveranlagung; im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten sind sie zu verdoppeln).

Grundfreibetrag

Veranlagungsjahr	Einzelveranlagung	Zusammenveranlagung
2021	9.744 EUR	19.488 EUR
2022	**10.347 EUR**	**20.694 EUR**
2023	10.908 EUR	21.816 EUR
2024	11.604 EUR	23.208 EUR

Beratungshinweise

- Erhöhung ab 2023 erfolgte unter Berücksichtigung des 14. Existenzminimumberichts.

Folgewirkungen

- Lohnsteuerabzugsverfahren
- Einkommensteuer-Vorauszahlungen
- Erhöhung der Pfändungsgrenzen
- Sind Rentner künftig noch einkommensteuerpflichtig?

Tarifänderungen

Einzelveran-lagung VZ ...	2022	2023	2024
Eingangsteuersatz	10.348 EUR bis 14.926 EUR	10.909 EUR bis 15.999 EUR	11.605 EUR bis 17.005 EUR
Progressionsphase	14.927 EUR bis 58.596 EUR	16.000 EUR bis 62.809 EUR	17.006 EUR bis 66.760 EUR
Spitzensteuersatz (42 %)	ab 58.597 EUR	ab 62.810 EUR	ab 66.761 EUR
Reichensteuer (45 %)	ab 277.826 EUR	ab 277.826 EUR	ab 277.826 EUR

Beratungshinweise

- Die Reichensteuer ist weiterhin ab einem zu versteuernden Einkommen von 277.826 EUR zu entrichten.

Hinweis:
So dies wirtschaftlich opportun ist, können Steuerminderungseffekte erreicht werden, indem Betriebsausgaben in das laufende Jahr vorgezogen oder die Realisation von Betriebseinnahmen in das folgende Jahr 2023 verschoben wird.
Zweifelsohne werden dadurch – zeitlich versetzt – **Entlastungswirkungen erreicht,** doch ob die betragsmäßig fixierten Anhebungen der tariflichen Eckwerte die kalte Progression auszugleichen vermögen, erscheint fraglich, was etwa durch die Teuerungsraten in diesem Jahr belegt wird.

Hinweis:
Nicht hinreichend ist darüber hinaus, dass allein die Tarifeckwerte erhöht werden sollen, demgegenüber aber **Freibeträge** und **Freigrenzen** unangetastet bleiben – von wenigen Ausnahmen wie dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG abgesehen. In Anbetracht der stark anziehenden Preise in der Gastronomie steht etwa zu befürchten, dass der **Freibetrag für Betriebsveranstaltungen von 110 €** gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG zukünftig in vielen Fällen überschritten werden wird. – Einer Anpassung bedürften auch die **erbschaft-** und **schenkung**steuerlichen Freibeträge.

b) Solidaritätszuschlag

Die **Freigrenze,** bis zu der ein Solidaritätszuschlag nicht erhoben wird, wird im Falle der Zusammenveranlagung für den Veranlagungszeitraum 2023 in § 3 Abs. 3 Nr. 1 SolZG von 33.912 € um 1.174 € auf **35.086 €** angehoben. Für den Veranlagungszeitraum 2024 erfolgt eine weitere Anhebung der Freigrenze um 1.174 € auf **36.260 €.** In Fällen der Einzelveranlagung beträgt die Freigrenze nach § 3 Abs. 3 Nr. 2 SolZG im Veranlagungszeitraum 2023 **17.543 €** (Anhebung um 587 €) und im Veranlagungszeitraum 2024 **18.130 €** (Anhebung um 587 €).
Hinweis:
Die für den Lohnsteuerabzug im Einzelnen geregelten Beträge in § 3 Abs. 4, 4a und 5 SolZG werden entsprechend fortgeschrieben.

Inflationsausgleichsgesetz und Solidaritätszuschlag

Grundsatz:

- Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 %

Besonderheit:

- Anwendung der Nullzone / Gleitklausel

Beratungshinweise

Was heißt Nullzone?
Der Solidaritätszuschlag wird nur dann festgesetzt, wenn die tarifliche Steuer einen bestimmten Betrag nicht übersteigt.

Aktueller Hinweis: Änderungen durch das Inflationsausgleichsgesetz
Neben der Anhebung der Grundfreibeträge etc. werden auch die Höhe der Nullzone und der Gleitklausel erhöht.

Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags
Mündliche Verhandlung beim BFH am 17.1.2023 (Rev.-Verfahren: IX R 15/20)
Entscheidung wurde am 30.1.2023 verkündet.

Inflationsausgleichsgesetz und Solidaritätszuschlag

	Einkommensteuer nach dem Grundtarif	Einkommensteuer nach dem Splittingtarif
Nullzone Tarifliche Einkommensteuer übersteigt nicht …		
bis 2020	972 EUR	1.944 EUR
2021 / 2022	16.956 EUR	33.912 EUR
2023	17.543 EUR	35.086 EUR
2024	18.130 EUR	36.260 EUR
Hinweis	SolZu ist lt. BFH in 2020 und 2021 noch verfassungsgemäß (BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20) Es bleibt abzuwarten, ob das BVerfG angerufen werden wird.	

c) Kinder, Unterhaltshöchstbetrag

Ebenso wird das **Kindergeld** gem. § 66 EStG ab dem 1.1.2023 für das erste und zweite Kind von 219 € um 31 € und für das dritte Kind von 225 € um 25 € monatlich auf einheitlich **250 €** angehoben. Für das vierte und jedes weitere Kind beträgt das Kindergeld unverändert 250 € monatlich (der Bundesrat hatte vorgeschlagen, es auf 262 € anzuheben, vgl. BR-Drucks. 458/22 [Beschluss]; die Bundesregierung hat diesen Vorschlag abgelehnt, vgl. BT-Drucks. 20/4224 v. 2.11.2022 S. 3).

Hinweis:

Damit einhergehend werden auch die **Kinderfreibeträge** angehoben, und zwar rückwirkend ab dem 1.1.2022 um 160 € von 8.388 € auf 8.548 € je Kind und sodann für das Jahr 2023 um 404 € auf 8.952 € und für das Jahr 2024 um weitere 360 € auf 9.312 €. – Der Kinderfreibetrag gelangt einkommensmindernd zur Anwendung, wenn dies zu einer höheren steuerlichen

Entlastung führt als das gewährte Kindergeld (welches in diesem Fall im Rahmen der Steuerfestsetzung zurückgefordert wird).
Der **Unterhaltshöchstbetrag** nach § 33a EStG wird angehoben und knüpft künftig dynamisch an den **Grundfreibetrag** an.

Freibetrag für Kinder

VZ	2022	2023	2024
Freibetrag für Kinder (je Elternteil)			
bislang	2.730 EUR	2.730 EUR	2.730 EUR
nunmehr	**2.810 EUR**	3.012 EUR	3.192 EUR

Beratungshinweise

- Der Freibetrag für Kinder erhöht sich rückwirkend ab dem VZ 2022.
- Bei den Lohnabrechnungen wird diese rückwirkende Erhöhung mit Auswirkung auf die Annexsteuer nicht berücksichtigt.
- Folgewirkung für die Vergleichsberechnung im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung.

Kindergeld

Jahr	2022		2023	2024
	Monatlich	**Kinderbonus**	**Monatlich**	**Monatlich**
1. Kind	219 EUR	100 EUR	250 EUR	250 EUR
2. Kind	219 EUR	100 EUR	250 EUR	250 EUR
3. Kind	225 EUR	100 EUR	250 EUR	250 EUR
ab 4. Kind jeweils	250 EUR	100 EUR	250 EUR	250 EUR

Beratungshinweise

- Die Kindergeldhöhe wirkt sich auf die Vergleichsberechnung (Günstigerprüfung) aus.
- Unterscheidung zwischen Zahlkind und Zählkind entfällt ab 2023.

Anhebung des Unterhaltshöchstbetrag – NEU: Koppelungsregelung

Veranlagungsjahr	bislang	nunmehr
2021		9.744 EUR
2022	9.984 EUR	**10.347 EUR**
2023	10.632 EUR	10.908 EUR
2024	10.932 EUR	11.604 EUR

Beratungshinweise

- Der Gesetzgeber hatte zunächst für den VZ 2022 zwar den Grundfreibetrag nicht aber den Unterhaltsabzugshöchstbetrag (§ 33a Abs. 1 Satz 1 EStG) erhöht.
- Die Erhöhung wird nunmehr für den VZ 2022 nachgeholt.
- Künftig passt sich der Unterhaltshöchstbetrag automatisch bei Änderung des Grundfreibetrag wertmäßig an.

In § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG ist die Regelung für die Eintragung von Freibeträgen und Hinzurechnungsbeträgen bei **mehreren Dienstverhältnissen** geändert worden.
Zur Berechnung der Lohnsteuer in den Steuer**klassen V und VI** werden in § 39b Abs. 2 Satz 7 EStG ab 2023 die Betragsgrenzen von 11.793 € auf 12.485 € und von 29.298 € auf 31.404 € sowie ab 2024 nochmals auf 13.279 € bzw. 33.380 € erhöht.

HINWEISE ZUR

Energiepreispauschale

Übersicht

ENERGIEPREISPAUSCHALEN (KURZ: EPP)

EPP lt. EStG

Rechtsgrundlagen
§§ 112 bis 122 EStG

Ergänzender Hinweis
FAQ EPP zuletzt vom 22.9.2022

EPP für Rentner

Rechtsgrundlage
Gesetz zur Zahlung einer EPP an Rentner und Versorgungsbeziehende

Verkündung im BGBl v. 11.11.2022
BGBl I 2022, 1985

EPP für Studierende
Rechtsgrundlage:
Studierenden-Energiepreispauschalengesetz (kurz: EPPSG)

Beratungshinweise

- Im Rahmen der ESt-Veranlagung wird abschließend über die Steuerpflicht entschieden.

Energiepreispauschale

Übersicht

1. Prüfung
Besteht ein Anspruch auf die Energiepreisepauschale?

2. Prüfung
Falls ein Anspruch auf die Energiepreispauschale besteht:
Wie wird die Energiepreispauschale an den Anspruchsberechtigten geleistet?

3. Prüfung
Wie und wann wird die durch Arbeitgeber an Mitarbeiter gezahlte Energiepreispauschale refinanziert?

4. Prüfung
Wie ist die an einen Anspruchsberechtigten gewährte Energiepreispauschale ertragsteuerlich zu beurteilen?

Energiepreispauschale: Anspruchsberechtigung

Unbeschränkt steuerpflichtige Personen – Wer ist begünstigt?

§ 1 … EStG	Anmerkung	EPP …
Abs. 1	Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.	wird gewährt
Abs. 2	Ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öR und Arbeitslohn aus inländischer öffentlicher Kasse.	wird nicht gewährt
Abs. 3 / 4	Ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und Erzielung inländischer Einkünfte in bestimmter Höhe.	wird nicht gewährt

Energiepreispauschale: Anspruchsberechtigung

Beispiel 1
A erzielt in 2022 ausschließlich Renteneinkünfte.

Lösung
Es wird keine Energiepreispauschale **lt. EStG** gewährt.

Beratungshinweise

Rentner mit Mini-Job in 2022:
- Mini-Job löst EPP-Anspruchsberechtigung aus.
- Auszahlung über den ArbG oder über die Veranlagung
  (selbst wenn eine NV-Bescheinigung vorliegt, muss Erklärung zur Erlangung der EPP abgegeben werden)

Energiepreispauschale: Anspruchsberechtigung

Beispiel 2
- A erzielt in 2022 Renteneinkünfte und gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage.

Lösung
- Es wird eine EPP lt. EStG von 300 EUR gewährt.
- Die Energiepreisepauschale wird über die Veranlagung gewährt.

Hinweise
- Die Energiepreispauschale entfällt m. E. nicht, falls § 3 Nr. 72 EStG zur Anwendung kommt (anders, falls keine Einkunftserzielungsabsicht vorliegt)

Energiepreispauschale: Festsetzung / Anrechnung / Auszahlung

Beispiel
Der ArbN A geht im Jahr 2022 ganzjährig einer geringfügig entlohnten Beschäftigung nach, die der ArbG nach § 40a Abs. 2 EStG pauschalierte. Weitere Einkünfte erzielt A im Jahr 2022 nicht. Der ArbG hat die EPP lt. EStG nicht ausgezahlt, weil er die LSt-Anmeldung jährlich abzugeben hat und er nicht zur Auszahlung der EPP lt. EStG optierte.

Lösung
Die Gewährung der EPP lt. EStG erfolgt für A über die ESt-Veranlagung. Da A im VZ 2022 ausschließlich pauschal versteuerten Arbeitslohn erzielte, bleibt die EPP lt. EStG steuerfrei. Zur Erlangung der EPP lt. EStG bedarf es aber der Abgabe einer ESt-Erklärung.

Anleitung vorhanden

2022

1 Name

2 Vorname

Anlage Sonstiges

Diese Anlage ist bei Zusammenveranlagung von Ehegatten / Lebenspartnern gemeinsam auszufüllen.

Energiepreispauschale bei pauschal besteuertem Arbeitslohn

Nur bei Bezug von Einnahmen nach § 40a EStG aus
- einer kurzfristigen Beschäftigung,
- einer geringfügigen Beschäftigung (Minijob) und / oder
- einer Aushilfstätigkeit in der Land- und Forstwirtschaft.

		stpfl. Person / Ehemann / Person A		Ehefrau / Person B	
13	Ich hatte im Jahr 2022 Einnahmen aus den genannten Beschäftigungen / Tätigkeiten.	262	1 = Ja	263	1 = Ja
	Falls Zeile 13 mit „Ja" beantwortet wurde:				
14	Die Energiepreispauschale wurde mir durch meinen Arbeitgeber ausgezahlt, von dem ich den pauschal besteuerten Arbeitslohn bezogen habe.	264	1 = Ja 2 = Nein	265	1 = Ja 2 = Nein

Beratungshinweise

- EPP lt. EStG wird über die Einkommensteuer-Erklärung 2022 ausgelöst.
- EPP lt. EStG bleibt steuerfrei, wenn ausschließlich pauschal versteuerter Arbeitslohn erzielt wird.

Auszug aus der FAQ EPP v. 22.9.2022 unter VIII. Nr. 1

Bei Arbeitnehmern, die ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn aus einer kurzfristigen oder geringfügigen Beschäftigung oder einer Aushilfstätigkeit in der Land- und Forstwirtschaft erzielen und im gesamten Jahr 2022 keine weiteren anspruchsberechtigenden Einkünfte haben, gehört die EPP nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen. **Wenn neben dem pauschal besteuerten Arbeitslohn weitere anspruchsberechtigende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit erzielt werden, gehört die EPP zu den sonstigen Einkünften.**

3. Jahressteuergesetz

Das Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) sollte ursprünglich dazu dienen, „fachlich notwendigen Gesetzgebungsbedarf" und „unvermeidliche redaktionelle und technisch geprägte Änderungen" umzusetzen. Wie schon bei früheren Jahressteuergesetzen sammelten sich im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zahlreiche weitere Änderungen mit erheblicher Breitenwirkung an; zwischenzeitlich stand sogar die Anrufung des Vermittlungsausschusses von Bundestag und Bundesrat zur Diskussion. Am 16.12.2022 stimmte der Bundesrat letztlich aber dem Gesetz zu.

I. Änderungen im Einkommensteuergesetz

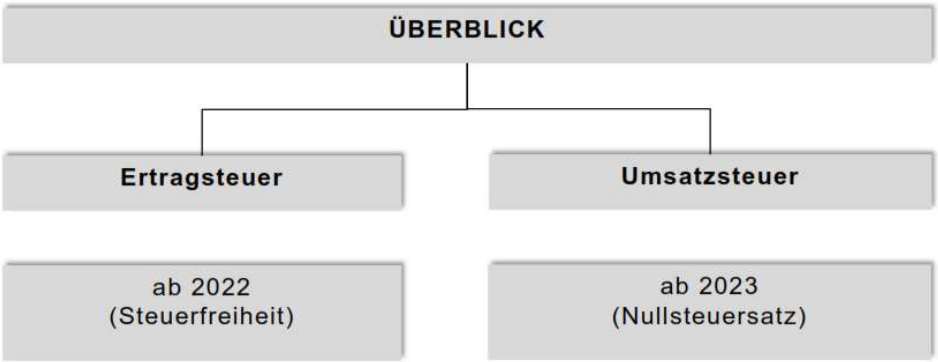
1. Steuerbefreiungen (Änderungen des § 3 EStG)

<u>Steuerfreie Einnahmen/Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG)</u>

Rund zwei Jahre, nachdem bereits der Bundesrat eine gesetzliche Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen gefordert hatte (BR-Drucks. 503/20 v. 9.10.2020 [Beschluss]), wird diese

nun mit dem JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl 2022 I S. 2294) umgesetzt. Mit der Ertragsteuerbefreiung von Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen sowie der Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % („Nullsteuersatz“) auf die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Einfuhr sowie die Installation von Photovoltaikanlagen sollen bürokratische und steuerliche Hürden abgebaut werden. Damit möchte der Gesetzgeber die Installation von Photovoltaikanlagen auf Gebäuden incentivieren, sodass diese einen erheblichen Beitrag zum Ausbau der erneuerbaren Energien sowie der Beschleunigung der Energiewende leisten können (BT-Drucks. 20/3879).

Neuregelung



§ 3 Nr. 72 EStG

„Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen mit einer installierten Gesamtbruttoleistung auf, an oder in Einfamilienhäusern von bis zu 30 kW (peak) oder sonstigen Gebäuden wie Gewerbeimmobilien oder Garagenhöfe von bis zu 15 kW (peak) sind ab 1.1.2022 steuerfrei, unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms.

Bei mehreren Anlagen gilt eine Gesamtleistung von max. 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen als Obergrenze.“

Der neugeschaffene § 3 Nr. 72 EStG stellt sämtliche Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 30 kW (peak) ertragsteuerlich frei. Die Steuerbefreiung gilt für PV-Anlagen, die auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (z. B. Gewerbeimmobilien) installiert sind. Ebenfalls steuerbefreit werden Einnahmen aus PV-Anlagen auf, an oder in Mehrfamilienhäusern und gemischt genutzten Gebäuden bis zu einer installierten Bruttoleistung von 15 kW (peak) pro Wohn- und Gewerbeeinheit. Damit sind auch Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von PV-Anlagen steuerbefreit, die auf Gebäuden installiert sind, welche zwar auch für Wohn-, aber überwiegend für betriebliche Zwecke genutzt werden (BT-Drucks. 20/4729).

Rechtslage ab 1.1.2022

Zeitliche Anwendung: § 52 Abs. 4 Satz 27 EStG

„§ 3 Nummer 72 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 16.12.2022 (BGBl. I S. 2294) ist für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, **die nach dem 31. Dezember 2021 erzielt oder getätigt werden**."

Beratungshinweise	
Zeitlicher Anwendungsbereich ▪ § 3 Nr. 72 EStG: Steuerfreiheit kraft Gesetzes – unabhängig vom Wirtschaftsjahr!!!	
Tatbestandsmerkmale für die neue Steuerfreiheit sind erfüllt:	▪ Zwingende Anwendung der neuen Steuerfreiheit. ▪ Es ist unerheblich, wie die Erträge bis zum VZ 2021 behandelt wurden. ▪ Übergang zur Steuerfreiheit löst m. E. keine Betriebsaufgabe aus. ▪ Aber: Steuerfrei sind Einnahmen und Entnahmen „im Zusammenhang mit dem Betrieb" – auch Veräußerungsgewinne oder – verluste?
Tatbestandsmerkmale für die neue Steuerfreiheit sind nicht erfüllt:	▪ Gewinnerzielungsabsicht muss im jeweiligen Einzelfall geprüft werden. ▪ Dies gilt auch, falls die 100 kWp-Höchstförderung überschritten wird.

Rechtslage ab 1.1.2022

Beispiel (Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 EStG ab dem VZ 2022)

A betreibt seit dem VZ 2020 eine Photovoltaikanlage mit 20 kWp (mit Gewinnerzielungsabsicht) auf seinem EFH. Er erzielt folgende Einkünfte ...

VZ 2020	- 6.500 EUR
VZ 2021	- 6.000 EUR
VZ 2022	- 5.000 EUR

Lösung		
VZ 2020	§ 15 EStG	- 6.500 EUR
VZ 2021	§ 15 EStG	- 6.000 EUR
VZ 2022	§ 15 EStG	Steuerfrei gem. § 3 Nr. 72 EStG (= keine Verlustberücksichtigung)
Beratungshinweis	Nachgelagerte Ausgaben in 2022 für 2021 m. E. im VZ 2022 noch abziehbar.	

Zudem gilt die Steuerbefreiung unabhängig von der Verwendung des Stroms, also sowohl für veräußerten (Einnahmen) als auch für selbst verbrauchten Strom (Entnahmen). Steuerbefreit sind damit auch PV-Anlagen, deren generierter Strom nicht ausschließlich für Wohnzwecke des Betreibers, sondern auch für weitere Zwecke genutzt wird.

Um mit der Steuerbefreiung auch tatsächlich einen Bürokratieabbau zu erreichen, verzichtet der Gesetzgeber folgerichtig auf die Gewinnermittlung und Abgabe der Anlage EÜR, sofern aus dem Betrieb der PV-Anlage insgesamt steuerfreie Einnahmen erzielt werden und keine Einnahmen aus weiteren Tätigkeiten vorliegen (BT-Drucks. 20/3879).
Laut der gesetzlichen Neuregelung führt der Betrieb einer PV-Anlage bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften nicht zu einer gewerblichen Infektion. Somit wird zukünftig durch den Betrieb einer PV-Anlage unter Beachtung der vorgenannten Leistungsgrenzen eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte und damit eine Gewerbesteuerpflicht vermieden. Besonders für Vermietungs-Personengesellschaften, die eine PV-Anlage betreiben, um den damit erzielten Strom ihren Mietern zur Verfügung zu stellen, könnte dies einen zusätzlichen Anreiz darstellen, solche Mieterstromanlagen auf ihren Vermietungsobjekten zu installieren.
Im Umkehrschluss zur Steuerbefreiung von Einnahmen und Entnahmen bleiben Aufwendungen im Zusammenhang mit PV-Anlagen steuerlich unberücksichtigt (§ 3c Abs. 1 EStG). Davon betroffen sind neben der Abschreibung der Anschaffungs- bzw.

Herstellungskosten der PV-Anlage auch Aufwendungen für Wartungsarbeiten und Instandhaltungskosten. Im Privatbereich kommt allenfalls eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen gem. § 35a EStG in Betracht. Wie diese und weitere Zweifelsfragen, die sich aus der Nichtberücksichtigung von Aufwendungen ergeben, zu behandeln sind, ist bislang unklar. Offen ist beispielsweise bislang auch, welche steuerlichen Folgen sich aus dem Verkauf einer steuerbefreiten PV-Anlage ergeben. Der DStV regt daher in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf des JStG 2022 ein zeitnahes BMF-Schreiben an, in dem auf Einzelheiten eingegangen werden soll.

Neuregelung

ÜBERBLICK

Einnahmen / Entnahmen	Aufwendungen
Steuerfrei	§ 3c EStG
▪ Unabhängig, auf welchen VZ sich die Einnahmen beziehen. ▪ Begriff „Entnahme“ PV-Anlage für den eigenen Betrieb	▪ Kausaler Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen muss m. E. vorliegen. ▪ Nachgelagerte Aufwendungen m. E. abziehbar (z. B. USt-Zahlung für 2021 in 2022) ▪ Deckelung auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen?

Rechtslage ab 1.1.2022

Beispiel (Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 EStG ab dem VZ 2022)

A betreibt seit Jahren eine Photovoltaikanlage mit 20 kWp (mit Gewinnerzielungsabsicht) auf seinem EFH. Die Umsatzsteuer für das IV. Quartal 2021 ist einzureichen am ...

- 10.1.2022 (Quartalsanmeldung ohne Dauerfristverlängerung)
- 10.2.2022 (Quartalsanmeldung mit Dauerfristverlängerung)

Dem zuständigen Finanzamt liegt eine Einzugsermächtigung vor; die Voranmeldung wird fristgerecht eingereicht.

Lösung		
Fälligkeit am 10.1.2022	Betriebsausgaben im VZ 2021	Anwendung der 10-Tagesregelung (BFH-Urt. v. 16.2.2022 – X R 2/21)
Fälligkeit am 10.2.2022	Betriebsausgaben im VZ 2022 (abziehbare nachgelagerte Aufwendungen)	Keine Anwendung der 10-Tagesregelung, selbst wenn die Zahlung bis zum 10.1.2023 geleistet wird (BFH-Urt. v. 21.6.2022 – VIII R 25/20).

Rechtslage ab 1.1.2022

Beispiel (Photovoltaikanlage + Stromnutzung im eigenen Betrieb)	
Beispiel	▪ A betreibt auf dem Dach seines Handwerksbetriebs eine Photovoltaikanlage mit 25 kWp. ▪ Im VZ 2022 werden insgesamt 9.000 kWh Strom produziert. ▪ Im VZ 2022 werden insgesamt 3.000 kWh Strom in das öffentliche Netz eingespeist. ▪ Im VZ 2022 werden insgesamt 6.000 kWh Strom für den Handwerksbetrieb verwandt.
Lösung	a) Die Entgelte für die Einspeisung in das öffentliche Netz sind nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. b) Offen ist die Frage, ob sich die Befreiungsregelung auch auf den für den Handwerksbetrieb eigengenutzten Strom erstreckt. M. E. gilt hierfür § 3 Nr. 72 EStG nicht, weil es sich bei der Eigennutzung um Aufwand und nicht um eine „Einnahme“ oder „Entnahme“ handelt. Rechtsfolge: Kostenabzug i. H. v. 2/3 der Aufwendungen wäre möglich.
Abwandlung (Gestaltung)	▪ Die Ehefrau von A veräußert den mit der Photovoltaikanlage produzierten Strom an den Betrieb des Ehemannes.
Lösung	▪ Die Ehefrau erzielt insgesamt steuerfreie Einnahmen gem. § 3 Nr. 72 EStG. ▪ Der Ehemann kann die in Rechnung gestellten Kosten als Betriebsausgaben abziehen.

Die Steuerbefreiung gilt rückwirkend für sämtliche Einnahmen und Entnahmen, die mit den entsprechenden PV-Anlagen ab dem 1.1.2022 erzielt werden (§ 52 Abs. 4 Satz 27 EStG) und wird damit unabhängig vom Zeitpunkt der Installation bzw. Inbetriebnahme der PV-Anlage gewährt.

Hinweis: Steuererleichterungen in der Gewerbesteuer

Um einen Gleichlauf zwischen Einkommensteuer und Gewerbesteuer zu schaffen, wurde das Größenmerkmal in § 3 Nr. 32 GewStG von 10 kW (peak) auf 30 kW (peak) erstmals für den Erhebungszeitraum 2022 angehoben (§ 36 Abs. 2 Satz 7 GewStG).

In seiner Begründung zur Beschlussempfehlung zum JStG 2022 v. 30.11.2022 (BT-Drucks. 20/4729) hat der Finanzausschuss außerdem klargestellt, dass durch die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 EStG die Gewerbesteuerbefreiung für Betreiber kleiner PV-Anlagen (§ 3 Nr. 32 GewStG) überflüssig wird. Das angehobene Größenmerkmal verhindert damit faktisch lediglich die IHK-Pflichtmitgliedschaft für Betreiber kleiner PV-Anlagen und somit zusätzliche Kosten sowie bürokratischen Aufwand.

Zudem besteht nach Aussage des Gesetzgebers für den Betrieb einer PV-Anlage mit einer Leistung von maximal 30 kW (peak) keine Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung. Da der Gewerbeertrag aus kleinen PV-Anlagen regelmäßig unter dem Freibetrag von 24.500 € liegt, wurde darauf in der Praxis entsprechend den Vorgaben in § 25 Abs. 1 Nr. 1 GewStDV zwar vielfach bereits verzichtet, diese Vorgehensweise entsprach jedoch nicht dem Willen des Gesetzgebers. Mit Verweis auf § 149 Abs. 1 Satz 2 AO hatte dieser in der Gesetzesbegründung zum sog. JStG 2019 (BGBl 2019 I S. 2451) die Abgabe einer Steuererklärung zum Zweck der Darlegung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung auch für kleine PV-Anlagen gefordert. Mit der zum JStG 2022 vorliegenden Äußerung wurde dazu nun also Rechtsklarheit geschaffen.

Keine Anpassungen sieht das Gesetz im Rahmen der erweiterten Grundstückskürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG) vor. Zwar sind seit dem Erhebungszeitraum 2021 Einnahmen aus der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien für die Gewährung der erweiterten Kürzung unschädlich, sofern sie maximal 10 % der Einnahmen aus der Grundbesitzüberlassung betragen (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG). Der Gesetzgeber konnte sich jedoch nicht dazu durchringen, hier das Größenmerkmal für PV-Anlagen nach § 3 Nr. 32 GewStG heranzuziehen, auch wenn dies die Rechtsanwendung deutlich vereinfacht hätte (vgl. Stellungnahme der BStBK v. 3.11.2022). Eine Klarstellung wie mit Fällen umzugehen ist, in denen die PV-Anlage zwar ertragsteuerbefreit ist, jedoch zu einer Versagung der erweiterten Grundstückskürzung führt, wäre wünschenswert.

Hinweis: „Steuererleichterungen“ in der Umsatzsteuer

Durch eine Änderung der MwStSystRL im April 2022 (Richtlinie (EU) 2022/542 v. 5.4.2022, ABl EU 2022 Nr. L 107 S. 1) sind die Mitgliedstaaten nunmehr berechtigt, neben zwei ermäßigten Steuersätzen auch eine Steuerbefreiung mit dem Recht auf Vorsteuerabzug (Nullsteuersatz) zu gewähren (vgl. Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL). Dies gilt aber nur für Leistungen, die im Anhang III zur MwStSystRL genannt sind. Aus der Nr. 10c des Anhangs III

zur MwStSystRL ergibt sich damit die Anwendbarkeit eines Nullsteuersatzes für die „Lieferung und Installation von Solarpaneelen auf und in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden“.

Der ab 2023 geltende Nullsteuersatz stellt eine Neuheit im deutschen Umsatzsteuerrecht dar (der hierzu aktuell kursierende Entwurf eines BMF-Schreibens wurde, da das endgültige Schreiben noch aussteht, nachfolgend nicht berücksichtigt). § 12 Abs. 3 UStG regelt für Transaktionen mit Ausführung ab dem 1.1.2023, dass die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb, die Einfuhr sowie die Installation von PV-Anlagen, welche im Inland steuerbar sind und an einen Betreiber einer PV-Anlage erbracht werden, einem Steuersatz von 0 % unterliegen − es fällt also keine Umsatzsteuer an. Gleichwohl ist der Lieferant der Solarmodule bzw. der Installationsbetrieb nach den allgemeinen Grundsätzen zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen (beispielsweise für den Bezug von Solarmodulen) berechtigt. Vor 2023 gab es rechtssystematisch eine solche Wirkweise für die sog. echten Steuerbefreiungen, wie beispielsweise bei den Ausfuhrlieferungen, für die der Vorsteuerabzug über die Rückausnahme des § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG zugelassen wird.

Hinweis:
Hintergrund der Neuregelung ist, dass sich Betreiber der PV-Anlagen von Beginn an als Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG behandeln lassen können. Mangels Umsatzsteuerbelastung beim Bezug einer PV-Anlage ist ein Vorsteuerabzug und die damit verbundene Option zur Regelbesteuerung nicht (mehr) notwendig. Dies soll Vereinfachungen sowohl auf Seiten der Betreiber einer PV-Anlage als auch der Finanzverwaltung schaffen (Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs zum JStG 2022, BT-Drucks. 20/3879 vom 10.10.2022).

Liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des Nullsteuersatzes vor, ist dieser einschlägig, d. h. es existiert kein Wahlrecht. Durch die Einführung des Nullsteuersatzes wird ab dem 1.1.2023 in Rechnungen keine Umsatzsteuer mehr ausgewiesen (Steuersatz 0 %). Eine Abrechnung mit gesondertem Steuerausweis führt dann zu einer Umsatzsteuerschuld gem. § 14c Abs. 1 UStG, welche wiederum beim Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Da viele Zweifelsfragen offen sind und − auch bei Verzicht des Betreibers auf die Kleinunternehmerregelung − etwaige Leistungskettenbeteiligte grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wäre eine Vereinfachungsregelung, wie sie beispielsweise in Abschnitt 13b.8 UStAE bei den Fällen der einheitlichen Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft umgesetzt wird, wünschenswert.

Nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG gilt der Nullsteuersatz für die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage, einschließlich der für den Betrieb der PV-Anlage wesentlichen Komponenten und Stromspeicher. Voraussetzung für die Anwendung des Nullsteuersatzes ist, dass die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie

öffentlichen oder anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird.

Der Gesetzgeber arbeitet insoweit (anlehnend an den Regelungen der MwStSystRL) mit unbestimmten Rechtsbegriffen wie „in der Nähe“ sowie „dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“, mit welcher beispielsweise PV-Anlagen auf einem gemeinnützigen Vereinsheim gemeint sein könnten. Der Wortlaut ist für diesen Fall u. E. unklar, wenn sich im Vereinsheim mehrere Räume befinden, die nicht für Satzungszwecke genutzt werden. Auch hierzu wäre ein klarstellendes BMF-Schreiben wünschenswert.

Nach § 12 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 3 UStG ist der Nullsteuersatz auch für die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Solarmodulen und Stromspeichern anzuwenden, wenn die Lieferungen dieser Gegenstände die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllen.
Nach der Fiktionsbegünstigung des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG gelten die Voraussetzungen des Satzes 1 als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. U. E. ergibt sich insbesondere aus der Begründung des Gesetzentwurfs zum JStG 2022 (BT-Drucks. 20/3879), dass sich der Satz 2 auf die Gebäudequalität des Satzes 1 bezieht. Denn die Regelung soll verhindern, dass „sich der leistende Unternehmer beim Erwerber über die Nutzungsart des Gebäudes zu informieren hat“. Andernfalls unterlägen sämtliche Fälle des § 12 Abs. 3 UStG dem Nullsteuersatz, sofern die PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. Betroffen wären dann auch die Lieferungen auf den Handelsvorstufen beispielsweise vom Großhändler an den Installationsbetrieb. Diese Handelsstufen sind aber − anders als die PV-Betreiber − regelmäßig keine Kleinunternehmer, sondern vielmehr Regelunternehmer mit Vorsteuerabzugsberechtigung. Eine Begünstigung der Vorstufen mit dem Nullsteuersatz ginge demnach u. E. am Gesetzeszweck vorbei. Insbesondere auch zu dieser Frage wäre u. E. ein klarstellendes BMF-Schreiben wünschenswert. So haben z. B. die Niederlande die Änderung der MwStSystRL entsprechend in nationales Gesetz umgesetzt, dass sämtliche Handelsstufen vom Nullsteuersatz betroffen sind. Dies schafft Vereinfachung, da lediglich auf den Leistungsgegenstand („PV-Anlage nebst Komponenten und Speicher“) und nicht zusätzlich noch auf die Tätigkeit des Leistungsempfängers („Betreiber einer PV-Anlage“) abgestellt wird.

Nach § 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG ist auch die Installation von PV-Anlagen und Stromspeichern mit dem Nullsteuersatz begünstigt, wenn die Lieferung der Solarmodule bzw. des Speichers nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG dem Nullsteuersatz unterliegt. Diese Regelung schafft begrüßenswerterweise eine Vereinfachung, da eine Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung entbehrlich ist.

Welche Konsequenzen hat das für die Praxis?
Der Betrieb einer PV-Anlage führt, sofern Strom gegen Entgelt eingespeist wird, zur Unternehmereigenschaft des Betreibers (§ 2 UStG). Bei PV-Anlagen handelt es sich

regelmäßig um sog. gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter, bei deren Anschaffung der Betreiber ein dreifaches Zuordnungswahlrecht ausüben kann (Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStAE). Regelmäßig hatte der Betreiber in der Vergangenheit die PV-Anlage in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet und auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, um dann die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs in Anspruch zu nehmen. Gemäß der Neuregelung sind Betreiber von Beginn an Kleinunternehmer. Somit entfällt die Notwendigkeit des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung und dessen fünfjährige Bindungsfrist (§ 19 Abs. 2 UStG) für solche Unternehmer (sofern kein Vorsteuerabzug aus beispielsweise laufenden Reparaturen vorgenommen werden soll).

Dies schafft zwar Vereinfachung, jedoch sei erwähnt, dass auch Kleinunternehmer grundsätzlich zur Abgabe von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen verpflichtet sind (§ 18 Abs. 3 UStG). Um zusätzlichen Verwaltungsaufwand abzubauen, wäre eine generelle Befreiung von der Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung wünschenswert.

Der Nullsteuersatz ist auf sämtliche Leistungen anzuwenden, die ab dem 1.1.2023 erbracht werden. Es ist somit jede Leistung auf ihren Leistungszeitpunkt hin zu untersuchen. Dabei sind nachfolgende Fallkonstellationen besonders praxisrelevant:

- Die Lieferung von Solarmodulen als bewegte Lieferung gilt mit dem Beginn der Warenbewegung als ausgeführt (Abschnitt 13.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE).

- Die Installationsbetriebe schulden regelmäßig neben der Lieferung der Solarmodule auch deren Aufbau. Dabei handelt es sich regelmäßig um Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG). U. E. wäre es wünschenswert gewesen, wenn der Gesetzgeber die Werklieferungen in den Wortlaut des Gesetzes aufgenommen hätte. Da jedoch die Rechtsfolge der Werklieferung die Gleichstellung mit einer Lieferung bedeutet, sind die Werklieferungen u. E. vom Wortlaut des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfasst; zumal gerade die einheitliche Werklieferung anstatt einer reinen Lieferung in der Praxis regelmäßig vorliegen wird. Werklieferungen gelten als ausgeführt, wenn der Werkgegenstand übergeben und abgenommen ist (Abschnitt 13.1 Abs. 2 Satz 1 und Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStAE). Der Betreiber der PV-Anlage erhält die Verfügungsmacht über den fertigen Werkgegenstand; auf die Abnahme kommt es dabei nicht an. Insbesondere ist laut Auffassung der Finanzverwaltung die Leistungsausführung bereits durch „schlüssiges Verhalten“ beispielsweise durch Inbetriebnahme anzunehmen, auch wenn die förmliche Abnahme gar nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

- Eine Montageleistung liegt beispielsweise vor, wenn der Installationsbetrieb lediglich die Montage von Solarmodulen, die der Betreiber selbst beschafft hat, übernimmt. Dabei handelt es sich um eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG), welche grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung, d. h. bei Abschluss der Montage, erbracht

ist (Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStAE).

- Es wird auf den Leistungszeitpunkt abgestellt; Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen bleiben unberücksichtigt und müssen u. E. analog zu den Grundsätzen des BMF-Schreibens v. 30.6.2020 (BStBl 2020 I S. 584, Rz. 12) behandelt werden.

Ein wichtiger Hinweis für die Praxis im Zusammenhang mit der Sozialversicherung: Hierbei muss natürlich auch beachtet werden, dadurch das ja die Befreiung rückwirkend ab 2022 gilt, die Sozialversicherungsbeiträge entsprechend minimieren zu lassen!

1.2 Steuerfreie Einnahmen/Grundrente (§ 3 Nr. 14a EStG)

Mit dem Grundrentengesetz wurde u. a. ein einkommensabhängiger Zuschlag zur Rente für langjährige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung eingeführt. Durch den neuen § 3 Nr. 14a EStG bleibt der Betrag der Rente, der aufgrund des Grundrentenzuschlags geleistet wird, rückwirkend zum 1.1.2021 steuerfrei.

Änderung durch das JStG 2022

- Steuerfreistellung des Anteils der Rente, der auf den Grundrentenzuschlag entfällt (§ 3 Nr. 14a EStG)
- Steuerfreistellung wird rückwirkend ab dem VZ 2021 angewandt.
- Bislang übermittelte Rentenbezugsmitteilungen müssen rückwirkend korrigiert werden.

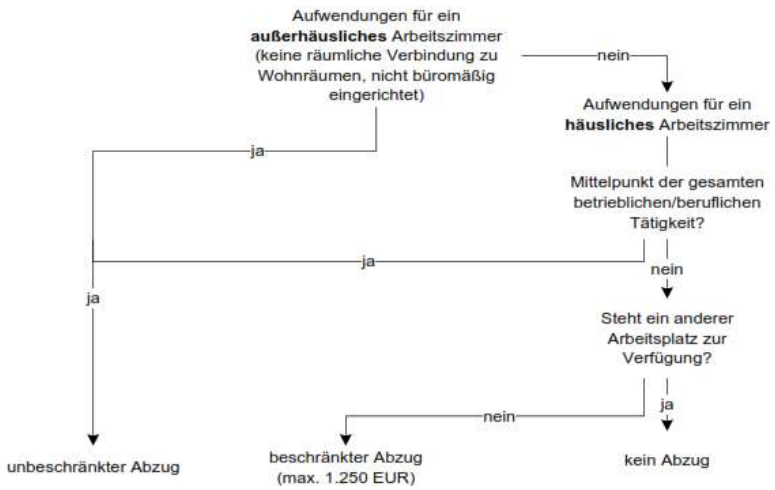
Beratungshinweis

Einkommensteuerbescheide werden rückwirkend korrigiert, selbst wenn diese bereits bestandskräftig sind (§ 52 Abs. 4 Satz 4 EStG).

2. Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und 6c EStG)

Schaubild

Abziehbarkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer



Jahressteuergesetz 2022

Übersicht	
§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG	**Häusliches Arbeitszimmer** Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind nur noch dann ansetzbar, wenn dort der Tätigkeitsmittelpunkt liegt.
§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG	**Häusliches Arbeiten** Abzug einer Tagespauschale und zwar unabhängig davon, ob die Arbeit in einem häuslichen Arbeitszimmer erbracht wird oder nicht.

Jahressteuergesetz 2022

Häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG)

Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

[1]Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung.

[2]Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

[3]Anstelle der Aufwendungen kann pauschal ein Betrag von 1.260 Euro (Jahrespauschale) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr abgezogen werden.

[4]Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 2 nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 1.260 Euro um ein Zwölftel;

Jahressteuergesetz 2022

Häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG)

Beispiel	ArbN ist ganzjährig 3 Tage im Homeoffice und 2 Tage in der Firma tätig. Weitere Einkünfte erzielt der ArbN nicht.
bis VZ 2022	Tätigkeitsmittelpunkt = unbeschränkter Abzug der tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen.
ab VZ 2023	▪ Tätigkeitsmittelpunkt liegt im häuslichen Arbeitszimmer, so dass die tatsächlichen Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers weiterhin abziehbar sind. ▪ Auf das Unterhalten eines anderen Arbeitsplatzes im Betrieb kommt es nicht an. **Wahlrecht** ▪ Statt der tatsächlichen Aufwendungen kann auch die aufwandsunabhängige Jahrespauschale von 1.260 EUR angesetzt werden.

Jahressteuergesetz 2022

Häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG)

Beispiel	ArbN ist vom 1.1. bis zum 30.6. insgesamt 3 Tage im Homeoffice und 2 Tage in der Firma tätig. Weitere Einkünfte erzielt der ArbN nicht.
bis VZ 2022	▪ Der Tätigkeitsmittelpunkt liegt vom 1.1. bis zum 30.6. im häuslichen Arbeitszimmer. ▪ Die tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen, die im Zeitraum Jan. – Juni anfallen, können steuerlich geltend gemacht werde.
ab VZ 2023	▪ Der Tätigkeitsmittelpunkt liegt vom 1.1. – 30.6. im häuslichen Arbeitszimmer, so dass die tatsächlichen Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers abziehbar sind. ▪ Statt der tatsächlichen Aufwendungen kann auch die Jahrespauschale zeitanteilig in Höhe von (1.260 EUR x 6/12=) 630 EUR.

Jahressteuergesetz 2022

Häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG)

Beispiel	▪ A ist als Rechtsanwalt in München beschäftigt. ▪ A unterhält daneben in seiner angemieteten Wohnung ein häusliches Arbeitszimmer für seine nebenberuflichen freiberuflichen Einkünfte. ▪ Die anteiligen Arbeitszimmerkosten betragen 2.500 EUR.
bis VZ 2022	▪ Kein vollständiger Kostenabzug, weil kein Tätigkeitsmittelpunkt für sämtliche betriebliche und berufliche Betätigungen in dem häuslichen Arbeitszimmer unterhalten wird.
	▪ Kostenabzug bis zu 1.250 EUR zulässig, weil für die freiberufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gesteht.
Offene Frage	▪ Ist der Abzugshöchstbetrag von 1.250 EUR in der gegenwärtigen Zeit der Höhe nach verfassungsgemäß? ▪ Siehe hierzu Seifert in Stbg 1/2022, 1

Jahressteuergesetz 2022

Häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG)

Beispiel	▪ A ist als Rechtsanwalt in München beschäftigt. ▪ A unterhält daneben in seiner angemieteten Wohnung ein häusliches Arbeitszimmer für seine nebenberuflichen freiberuflichen Einkünfte. ▪ Die anteiligen Arbeitszimmerkosten betragen 2.500 EUR.
ab VZ 2023	▪ Kein vollständiger Kostenabzug, weil kein Tätigkeitsmittelpunkt für sämtliche betriebliche und berufliche Betätigungen in dem häuslichen Arbeitszimmer unterhalten wird.
	▪ Die bisherige 1.250 EUR-Regelung existiert nicht mehr. ▪ Es kann nur noch die neue „Homeoffice-Pauschale“ von 6 EUR täglich (max. 1.260 EUR) nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG geltend gemacht werden.
Beratungshinweis	▪ Ab 2023 kommt es für den Ansatz der neuen Homeoffice-Pauschale nicht darauf an, ob die Tätigkeit in einem häuslichen Arbeitszimmer oder in der Arbeitsecke erbracht wird.

2.1 Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG)

Der Gesetzgeber lässt den bisherigen Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers unberührt, so dass Aufwendungen für Räumlichkeiten in der häuslichen Wohnung, bei denen es sich um Durchgangszimmer, bloße Arbeitsecken oder um Räume mit „Kinderspielecken“ handelt, steuerlich nicht unbeschränkt als Arbeitszimmeraufwendungen berücksichtigt werden können. Bei einem häuslichen Arbeitszimmer handelt es sich um einen Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient. Ein solcher Raum ist typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist (s. BFH-

Beschluss v. 27.7.2015 - GrS 1/14, BStBl 2016 II S. 265, Rz. 63 f.). Das bisher bestehende Grundregel-Ausnahme-Verhältnis bei der steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit von Arbeitszimmeraufwendungen bleibt ebenfalls bestehen, d. h. Arbeitszimmeraufwendungen sowie die Kosten für dessen Ausstattung (z. B. für Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen, fest verbaute Lampen an Decke oder Wänden; s. BMF-Schreiben v. 6.10.2017, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 6) bleiben wegen der Nähe zur privaten Lebensführung steuerlich grundsätzlich nicht abziehbar (s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG). Davon wird künftig allerdings nur noch ein Fall (statt bisher zwei Fälle) ausgenommen, nämlich wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet (s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG).

Einrichtungsgegenstände, die zugleich Arbeitsmittel sind, wie z. B. Büromöbel, Laptop, PC-Ausstattung, Kopierer, Schreibtischlampe, Fachliteratur oder weitere Wirtschaftsgüter, die der Ausübung der betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer dienen, sind weiterhin nicht von den nichtabziehbaren Arbeitszimmeraufwendungen erfasst, d. h. als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach den allgemeinen Grundsätzen oder bei Bildungsaufwendungen als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigungsfähig (s. BT-Drucks. 20/3879 v. 10.10.2022, S. 75).

Die Änderungen bei der steuerlichen Abziehbarkeit von Aufwendungen für die einkünfterelevante Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sind nach § 52 Abs. 6 Satz 12 EStG für betriebliche und berufliche Tätigkeiten anzuwenden, die nach dem 31.12.2022 (ab dem VZ 2023) in der häuslichen Wohnung ausgeübt werden. Dies kann bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zu Ermittlungsschwierigkeiten führen, da hier danach differenziert werden müsste, in welchem Kalenderjahr des abweichenden Wirtschaftsjahres die Tätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt worden sind.

Die Änderungen gelten sowohl im Bereich der Betriebsausgaben als auch über den Verweis in § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG im Bereich der Werbungskosten sinngemäß. Darüber hinaus könnten Ausgaben für das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen der Ermittlung der Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen sein (z. B. keine berufliche Betätigung neben einem Fernstudium des Ehegatten). Der Abzug der ab VZ 2023 neu eingeführten Jahrespauschale in Höhe von 1.260 € erfolgt im Rahmen der übrigen Werbungskosten, d. h. ein zusätzlicher Abzug neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag (ab VZ 2023) in Höhe von 1.230 € (s. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) ist nicht zulässig.

2.2 Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

2.2.1 Unbeschränkter Abzug der tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen

Auch künftig können wie bisher die tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen unbeschränkt steuerlich berücksichtigt werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der

gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung (sog. Mittelpunktsfall) bildet. Weitere Voraussetzungen sind nicht zu erfüllen, d. h. der unbeschränkte Abzug ist auch dann möglich (abweichend vom Regierungsentwurf), wenn dem Steuerpflichtigen für die betriebliche oder berufliche Betätigung ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (s. BT-Drucks. 20/4729 v. 30.11.2022, S. 147; so auch explizit die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben v. 6.10.2017, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 1). Allerdings sind nach § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG die Aufwendungen i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen, so dass diese bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden dürfen, wenn sie besonders aufgezeichnet sind. Ein Mittelpunktsfall liegt nach Auffassung der Finanzrechtsprechung und Finanzverwaltung vor, wenn nach Würdigung des Gesamtbilds der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale in dem häuslichen Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vorgenommen und Leistungen erbracht werden, die für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind (s. BMF-Schreiben v. 6.10.2017, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 9).

Welche Aufwendungen sind abzugsfähig?

Bei den unbeschränkt abziehbaren tatsächlichen Aufwendungen für die einkünfterelevante Nutzung eines dem Typusbegriff entsprechenden häuslichen Arbeitszimmers können wie bisher z. B. die Absetzungen für Abnutzung für das Wohnhaus oder die Eigentumswohnung, bei einem fremdfinanzierten Erwerb die Schuldzinsen, bei einem Mietobjekt die Mietaufwendungen, die Wasser-, Abwasser- und Energiekosten, Reinigungskosten, Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungsbeiträge, Renovierungskosten für das Wohngebäude und die Aufwendungen für die Ausstattung des Arbeitszimmers (z. B. Tapeten, Teppiche, Vorhänge, Lampen) steuerlich berücksichtigt werden (s. BMF-Schreiben v. 6.10.2017, BStBl 2017 II S. 1320, Rz. 6).

Was passiert, wenn mehrere Steuerpflichtige das Arbeitszimmer nutzen?

Nutzen Miteigentümer der häuslichen Wohnung (z. B. Ehegatten, Lebenspartner) das Arbeitszimmer gemeinsam zur Erzielung von Einkünften, kann jeder Miteigentümer (nur) die seinem Eigentumsanteil entsprechenden und von ihm finanziell getragenen Aufwendungen (z. B. Absetzungen für Abnutzung, Schuldzinsen) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen (s. BFH-Urteil v. 6.12.2017 - VI R 41/15, BStBl 2018 II S. 355;; sowie BMF, Schreiben v. 6.10.2017, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 21).

Wird eine Wohnung von Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft angemietet und nutzt ein Partner einen Raum der gemeinsamen Wohnung als häusliches Arbeitszimmer zur Einkünfteerzielung allein, sind die auf diesen Raum entfallenden Aufwendungen in den Grenzen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG bei ihm in voller Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, sofern der Nutzende Aufwendungen in mindestens dieser Höhe getragen hat. Eine nur hälftige Abzugsfähigkeit kommt nach der Finanzrechtsprechung nicht in Betracht.

Was passiert, wenn das Arbeitszimmer nicht ganzjährig genutzt wird?

Bildet das häusliche Arbeitszimmer nicht während des ganzen Kalender- oder Wirtschaftsjahres den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen, können unbeschränkt nur diejenigen Aufwendungen steuerlich abgezogen werden, die innerhalb des Zeitraums angefallen sind, in dem ein Mittelpunktsfall vorliegt.
Für den übrigen Zeitraum des betreffenden Kalender- oder Wirtschaftsjahres kommt ein Abzug nur nach der Homeoffice-Pauschale gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG in Betracht, d. h. mit 6 € pro Arbeitstag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird.

Alternative: Einführung einer Jahrespauschale von 1.260

Ab dem VZ 2023 lässt es der Gesetzgeber in den Mittelpunktsfällen zu, dass der Steuerpflichtige statt der tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen im betreffenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr alternativ eine Jahrespauschale in Höhe von 1.260 € steuerlich berücksichtigen kann (Wahlrecht gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG). Damit will der Gesetzgeber erreichen, dass der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Aufwendungen einen pauschalen Abzug in Höhe des jährlichen Höchstbetrags der Homeoffice-Pauschale vornehmen kann (s. BT-Drucks. 20/4729 v. 30.11.2022, S. 147), so dass ein Nachweis der tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen entfällt. Da die Ausübung des Wahlrechts an keine bestimmte Form oder Frist geknüpft ist, wird davon auszugehen sein, dass die Wahlrechtsausübung bis zur Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids möglich ist. Diese Optionsmöglichkeit wird sich dann anbieten, wenn die im Kalender- oder Wirtschaftsjahr auf den Steuerpflichtigen entfallenden tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen 1.260 € unterschreiten. Ein Nachweis der tatsächlich angefallenen Arbeitszimmeraufwendungen ist hierbei nicht erforderlich bzw. es ist für den steuerlichen Abzug der Jahrespauschale in Höhe von 1.260 € unschädlich, wenn die tatsächlich angefallenen Arbeitszimmeraufwendungen im Kalender- oder Wirtschaftsjahr den Betrag von 1.260 € unterschreiten.

ABER:
Sofern das häusliche Arbeitszimmer bei einem Steuerpflichtigen nicht während des ganzen Kalender- oder Wirtschaftsjahres den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, kann die Jahrespauschale in Höhe von 1.260 € nur anteilig steuerlich abgezogen werden. In diesem Fall ermäßigt sich der Betrag in Höhe von 1.260 € um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem ein Mittelpunktsfall nicht vorlag (s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG).
Liegen in einem Mittelpunktsfall die Voraussetzungen nicht im ganzen Kalender- oder Wirtschaftsjahr vor und wird die Jahrespauschale in diesem Fall anteilig gekürzt, kann für den Zeitraum, in dem das häusliche Arbeitszimmer für den Steuerpflichtigen nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, die Homeoffice-Pauschale (Tagespauschale in Höhe von 6 € je Arbeitstag) in Anspruch genommen werden, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird (s. BT-Drucks. 20/4729 v. 30.11.2022, S. 147).

BESONDERHEIT:
Übt der Steuerpflichtige bei einem Mittelpunktsfall mehrere unterschiedliche betriebliche oder berufliche Tätigkeiten aus, ist die Jahrespauschale von 1.260 € auf die unterschiedlichen ausgeübten Tätigkeiten entsprechend der zeitlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers aufzuteilen. Die Jahrespauschale in Höhe von 1.260 € wird insgesamt pro Kalender- oder Wirtschaftsjahr nur einmal gewährt (s. BT-Drucks. 20/3879 v. 10.10.2022, S. 75). Soweit die Jahrespauschale zeitanteilig auf eine Tätigkeit entfällt, für die z. B. die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder usw. im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts) anzuwenden ist, kann der Betrag der anteiligen Jahrespauschale steuerlich nicht abgezogen werden, sofern die Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den nebenberuflichen Tätigkeiten den Betrag von 3.000 € im Jahr nicht übersteigen.

Und: Was ist wenn mehrere das Arbeitszimmer nutzen?
In dem Regierungsentwurf war noch die Auffassung vertreten worden, dass die Jahrespauschale raumbezogen anzuwenden ist. Üben mehrere Steuerpflichtige (z. B. Ehegatten oder Lebenspartner) ihre betriebliche oder berufliche Tätigkeit in demselben häuslichen Arbeitszimmer aus, sollte die Jahrespauschale auf die nutzenden Steuerpflichtige entsprechend dem zeitlichen Nutzungsanteil aufgeteilt werden. Die Jahrespauschale sollte somit für denselben Raum in der häuslichen Wohnung nicht personenbezogen vervielfacht, sondern insgesamt nur einmal gewährt werden (s. BT-Drucks. 20/3879 v. 10.10.2022, S. 76).
Hieran entzündete sich zu Recht Kritik seitens des Bundesrats, weil nach der bisherigen Regelung bei Nutzung eines Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige der vormalige Höchstbetrag von 1.250 €, sofern dem Steuerpflichtigen für die betriebliche oder berufliche Betätigung kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand, personenbezogen zu gewähren war (s. BT-Drucks. 20/4229 v. 2.11.2022, S. 13 f.). Diese neue gesetzgeberische Intention war dem neuen Wortlaut der Regelung jedoch nicht zu entnehmen, so dass seitens des Bundesrats die Auffassung vertreten wurde, dass ohne eine ausdrückliche gesetzliche Festlegung es keine Rechtsgrundlage gibt, die Jahrespauschale dem einzelnen Steuerpflichtigen nur anteilig zu gewähren, wenn weitere Nutzer des häuslichen Arbeitszimmers ebenfalls die Jahrespauschale in Anspruch nehmen.
Da der Gesetzgeber in der endgültigen Fassung des Gesetzeswortlauts die raumbezogene Gewährung der Jahrespauschale nicht vorgesehen hat, wird davon auszugehen sein, dass in dem Fall, in dem zwei Steuerpflichtige dasselbe häusliche Arbeitszimmer nutzen und bei beiden Steuerpflichtigen das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, auch jeder Steuerpflichtige die vollen Jahrespauschale in Höhe von 1.260 € beanspruchen kann, sofern während des ganzen Kalender- oder Wirtschaftsjahres jeweils ein Mittelpunktsfall bei jedem nutzenden Steuerpflichtigen vorlag. Die Jahrespauschale ist auch deshalb personenbezogen zu gewähren, da sich die Regelungen des § 4 Abs. 5 EStG generell auf die steuerliche Gewinnermittlung eines Steuerpflichtigen beziehen und eine andersartige gesetzgeberische Intention einer ausdrücklichen Klarstellung bedurft hätte. Damit ist die Jahrespauschale bei einem Mittelpunktsfall künftig personenbezogen (und nicht raumbezogen) zu gewähren. Der bisherige Höchstbetrag von

1.250 € war bei Nutzung eines Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige ebenfalls personenbezogen zu gewähren (s. auch BFH-Urteil v. 15.12.2016 - VI R 86/13, BStBl 2017 II S. 941; sowie BT-Drucks. 20/4229 v. 2.11.2022, S. 13). Die Möglichkeit der doppelten Inanspruchnahme der Jahrespauschale bei Ehegatten oder Lebenspartnern, die dasselbe häusliche Arbeitszimmer als Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nutzen, erscheint auch konsequent, da diese ebenfalls die Homeoffice-Pauschale bei der betrieblichen oder beruflichen Nutzung der gemeinsamen häuslichen Wohnung doppelt in Anspruch nehmen könnten. Auch die endgültige Gesetzesbegründung bestätigt dies (s. BT-Drucks. 20/4729 v. 30.11.2022, S. 147):

Und natürlich gilt…
Nimmt der Steuerpflichtige die Jahrespauschale von 1.260 € in einem ganzjährig vorliegenden Mittelpunktsfall für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in Anspruch, ist ein weiterer Abzug der Homeoffice-Pauschale (= Tagespauschale) nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG bei demselben Steuerpflichtigen grundsätzlich ausgeschlossen (s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 3 letzter Satzteil EStG). Der steuerliche Abzug der Jahrespauschale für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung gilt insoweit die einkünfterelevanten Aufwendungen für sämtliche ausgeübten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten ab (s. auch BT-Drucks. 20/3879 v. 10.10.2022, S. 75).
Dies gilt allerdings dann nicht, wenn die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht im ganzen Kalender- oder Wirtschaftsjahr vorliegen und die Jahrespauschale monatsweise gekürzt nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG in Anspruch genommen wird, so dass für den Kürzungszeitraum die Homeoffice-Pauschale (Tagespauschale) zu gewähren ist (s. BT-Drucks. 20/4729 v. 30.11.2022, S. 147).

2.2.2 Das häusliche Arbeitszimmer bildet nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

Sofern das häusliche Arbeitszimmer ab 2023 nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet, kann für die angefallenen Arbeitszimmeraufwendungen künftig nur noch die Homeoffice-Pauschale (Tagespauschale) nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG mit 6 € je Arbeitstag, höchstens 1.260 € im Kalender- oder Wirtschaftsjahr, steuerlich geltend gemacht werden. Der Gesetzgeber wandelt damit den in diesem Fall bisher bestehenden Höchstbetrag von 1.250 € in einen geringfügig höheren Betrag für die Homeoffice-Pauschale in Höhe von maximal 1.260 € um, sofern der Steuerpflichtige in einem Kalender- oder Wirtschaftsjahr an mindestens 210 Tagen in der häuslichen Wohnung tätig wird. Der Steuerpflichtige muss damit künftig in diesen Fällen nicht mehr den Nachweis erbringen, dass die betrieblich oder beruflich genutzte Räumlichkeit dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers entspricht (s. BT-Drucks. 20/4729 v. 30.11.2022, S. 147); eine private Mitbenutzung (z. B. Kinderspielecke im häuslichen Arbeitszimmer) ist somit nicht mehr steuerschädlich. Dies führt insofern zu einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens, als die tatsächlichen Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in diesen Fällen durch den Steuerpflichtigen nicht mehr ermittelt und diese seitens des zuständigen Finanzamts nicht mehr überprüft werden müssen. Mit der dann nur

noch möglichen Homeoffice-Pauschale werden künftig insoweit Auseinandersetzungen über die Höhe der konkret abziehbaren Arbeitszimmeraufwendungen vermieden. Die Ermittlung der mit einem häuslichen Arbeitszimmer verbundenen Aufwendungen konnte sich in der Vergangenheit als schwierig erweisen (weil z. B. keine genauen Wohnflächenberechnungen bei einer gebraucht erworbenen Immobilie vorlagen und damit der anzuwendende Aufteilungsschlüssel streitanfällig war).

Die Berücksichtigung der Homeoffice-Pauschale kann für den Steuerpflichtigen im Vergleich zur bisherigen Rechtslage in dem Fall steuerlich vorteilhafter sein, wenn die tatsächlichen Aufwendungen pro Kalender- oder Wirtschaftsjahr in der Vergangenheit unter dem Höchstbetrag für die neue jährlich berücksichtigungsfähige Homeoffice-Pauschale von 1.260 € lagen. Die steuerlich berücksichtigungsfähigen Arbeitszimmeraufwendungen werden insoweit in einem derartigen Sachverhalt künftig im wirtschaftlichen Ergebnis auf 1.260 € aufgestockt, wenn das Arbeitszimmer an mindestens 210 Tagen im Kalender- oder Wirtschaftsjahr betrieblich oder beruflich genutzt wird. Liegen die tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen im Jahr über 1.260 €, ist die Homeoffice-Pauschale steuerlich in gleicher Weise für die Steuerpflichtigen nachteilig, wie dies der bisherige Höchstbetrag von 1.250 € in Fällen war, in denen kein Mittelpunktsfall vorlag und dem Steuerpflichtigen kein anderer Arbeitsplatz für die betriebliche oder berufliche Betätigung zur Verfügung stand.

➢ KONSEQUENZEN FÜR DEN STEUERPFLICHTIGEN:

- ✓ Lag bisher kein Mittelpunktsfall vor und übte der Steuerpflichtige mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus, für die ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand, waren die gesamten Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Soweit ein Abzug der Aufwendungen für eine oder mehrere dieser Tätigkeiten steuerlich zulässig war, konnte der Steuerpflichtige diese anteilig insgesamt bis zum Höchstbetrag von 1.250 € abziehen (s. hierzu auch BFH-Urteil v. 25.4.2017 - VIII R 52/13, BStBl 2017 II S. 949). Eine Vervielfachung des Höchstbetrags entsprechend der Anzahl der im Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten war jedoch ausgeschlossen. Sofern künftig bei mehreren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten – ohne dass ein Mittelpunktsfall vorliegt – nur die Homeoffice-Pauschale beansprucht werden kann, muss diese auf die einzelnen Tätigkeiten aufgeteilt werden. Dies kann dazu führen, dass der maximale Jahresbetrag bei der Homeoffice-Pauschale von 1.260 € zum Teil gar nicht steuerwirksam in Anspruch genommen werden kann.

- ✓ Lagen die Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bisher nicht während des ganzen Kalender- oder Wirtschaftsjahres vor und stand dem Steuerpflichtigen für die ausgeübte betriebliche oder berufliche Betätigung kein anderer Arbeitsplatz zur

Verfügung, kam ein der Höhe nach beschränkter Abzug der tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen nur für den Zeitraum in Betracht, in dem das Arbeitszimmer betrieblich oder beruflich genutzt wurde. Der bisherige Höchstbetrag von 1.250 € konnte auch bei nicht ganzjähriger Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in voller Höhe beansprucht werden, d. h. dieser war nicht zeitanteilig zu reduzieren (s. BMF-Schreiben v. 6.10.2017, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 22).

2.3 Homeoffice-Pauschale (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG)

Homeoffice-Pauschale

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG (gilt auch 2022)

Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ... verzichtet, kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 5 Euro abziehen, höchstens 600 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr;

Blick in den Erklärungsvordruck 2022 (Anlage N): Angabe der relevanten Tage

45	**Homeoffice-Pauschale** (Diese wird von Ihrem Finanzamt anhand Ihrer Angaben zur Anzahl der Tage berechnet.) Kalendertage, an denen die berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt wurde	335	Anzahl der Tage

Die bisher in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG a. F. enthaltene „Homeoffice-Pauschale“ wird durch das JStG 2022 nunmehr verstetigt und durch einen neuen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 bis 3 EStG ersetzt sowie inhaltlich erweitert. Statt „Homeoffice-Pauschale“ führt der Gesetzgeber nunmehr den legalen Begriff „Tagespauschale“ für jeden Kalendertag der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ein.

Zur Abfederung der im Zuge der Corona-Pandemie mit der Verlagerung der betrieblichen oder beruflichen Betätigung in die häusliche Wohnung verbundenen Mehraufwendungen (z. B. durch Heizung der Wohnung tagsüber, höhere Strom-, Wasser- und Abwasserkosten) wurde für die Jahre 2020 und 2021 durch das JStG 2020 die sog. Homeoffice-Pauschale eingeführt.

Für das Jahr 2022 wurde dessen Anwendung durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz verlängert. Damit sollten vor allem Fälle steuerlich entlastet werden, in denen der Steuerpflichtige die betriebliche oder die berufliche Sphäre von der privaten Lebenssphäre räumlich nicht durch einen separaten Raum (häusliches Arbeitszimmer) trennen konnte, sondern z. B. im Wohnzimmer oder in einem anderen Raum der Wohnung eine „Arbeitsecke“ nutzte. Bei der Homeoffice-Pauschale ist seitens der Finanzverwaltung nicht zu prüfen, ob und in welchem Umfang dem Steuerpflichtigen durch die häusliche Tätigkeit überhaupt ein Mehraufwand entstanden ist.

Die Änderungen bei der steuerlichen Abziehbarkeit der Homeoffice-Pauschale gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG sind nach § 52 Abs. 6 Satz 12 EStG für betriebliche oder berufliche Tätigkeiten anzuwenden, die nach dem 31.12.2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübt werden. Dies ist auch bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr

vergleichsweise leicht zu bewerkstelligen, da für die Gewährung der Tagespauschale nur die Arbeitstage in der häuslichen Wohnung erfasst werden müssen.

Jahressteuergesetz 2022

Häusliches Arbeiten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG)

[1]Für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **überwiegend** in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird, kann für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung ein Betrag von **6** Euro (Tagespauschale), höchstens 1 **260** Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr, abgezogen werden.

[2]Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, **auch** wenn die Tätigkeit am **selben** Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.

[3]Der Abzug der Tagespauschale ist nicht zulässig, soweit für die Wohnung Unterkunftskosten im Rahmen der Nummer 6a oder des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 abgezogen werden können oder **soweit** ein Abzug nach Nummer 6b vorgenommen wird.

Beratungshinweise

- Bisher: 5 EUR x 120 Tage = 600 EUR (Höchstbetrag)
- Nunmehr: 6 EUR x 210 Tage = 1.260 EUR (Höchstbetrag)

Jahressteuergesetz 2022

Häusliches Arbeiten (außerhalb eines Tätigkeitsmittelpunkts)

DAUERHAFTER ANDERER ARBEITSPLATZ

ja

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 EStG

- Überwiegende Tätigkeit in der häuslichen Wohnung
- Kein Abzug trotz überwiegender Tätigkeit zu Hause, wenn die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird.
- Entfernungspauschale und Tagespauschale ist nicht nebeneinander zulässig.

nein

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG

- Tätigkeit in der häuslichen Wohnung muss erbracht werden.
- Eine überwiegende Tätigkeit zu Hause ist nicht erforderlich.
- Aufsuchen der ersten Tätigkeitsstätte ist unschädlich für den Abzug der Tagespauschale.
- Entfernungspauschale und Tagespauschale ist nebeneinander zulässig.

Jahressteuergesetz 2022

Häusliches Arbeiten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c *Satz 1* EStG)

Beispiel	▪ Dem ArbN wird im Betrieb ein Arbeitsplatz vom ArbG dauerhaft zur Verfügung gestellt. ▪ Er arbeitet am 5.5.2023 insgesamt 5 Stunden zu Hause und 3 Stunden auswärts.
Lösung	▪ Kostenabzug i. H. v. 6 EUR (Tagespauschale). ▪ NEU: Es wird keine „ausschließliche“ Tätigkeit mehr zu Hause verlangt!
Abwandlung	▪ wie Beispiel zuvor, allerdings fährt er für 3 Stunden in den Betrieb (= erste Tätigkeitsstätte). ▪ Dort steht auch dauerhaft ein Arbeitsplatz zur Verfügung.
Lösung	▪ Ein Kostenabzug der Tagespauschale von 6 EUR ist unzulässig. ▪ Die Fahrten zum Betrieb können nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale angesetzt werden.

Jahressteuergesetz 2022

Häusliches Arbeiten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c *Satz 2* EStG)

Beispiel	▪ Der ArbN A arbeitet am 5.5.2023 insg. fünf Stunden zu Hause. ▪ Für drei Stunden fährt er in den Betrieb seines ArbG B (= erste Tätigkeitsstätte). ▪ Am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wird A dauerhaft kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt.
Lösung	▪ Kostenabzug i. H. v. 6 EUR (Tagespauschale). ▪ Neben der Tagespauschale kann die Entfernungspauschale angesetzt werden.
Abwandlung (Lehrerfall)	▪ wie Beispiel zuvor, allerdings arbeitet A 6 Stunden am Ort der ersten Tätigkeitsstätte und 2 Stunden zu Hause.
Lösung	▪ Ein Kostenabzug der Tagespauschale von 6 EUR ist zulässig. ▪ Es wird keine überwiegende Tätigkeit zu Hause verlangt, wenn im Betrieb kein dauerhafter Arbeitsplatz zur Verfügung steht (so der aktuelle Stand der Dinge).

Die Änderungen bei der Homeoffice-Pauschale gelten sowohl im Bereich der Betriebsausgaben als über den Verweis in § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG auch im Bereich der Werbungskosten sinngemäß. Der Abzug der Homeoffice-Pauschale erfolgt im Rahmen der übrigen Werbungskosten, d. h. ein zusätzlicher Abzug neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag (ab VZ 2023) in Höhe von 1.230 € (s. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) ist weiterhin nicht zulässig.

Sofern im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung als Sonderausgaben abzugsfähig sind (d. h. keine Erstausbildung vorliegt), ist bei der Ermittlung der Aufwendungen auch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Satz 4) EStG und damit künftig auch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG (Homeoffice-Pauschale) zu berücksichtigen, d. h. wenn der Steuerpflichtige die häusliche Wohnung an einem Kalendertag überwiegend für die eigene Berufsausbildung nutzt, kann er dafür bei den Sonderausgaben 6 € je Kalendertag, höchstens jedoch 1.260 € im Kalenderjahr berücksichtigen. Der Gesetzgeber hat deshalb in § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG mit Wirkung ab 2023 explizit die Ergänzung „und 6c“ mit aufgenommen.

KONSEQUENZEN FÜR DIE PRAXIS!

- Ab dem VZ 2023 reicht es für den Abzug der Tagespauschale von 6 €, wenn der Steuerpflichtige an einem Kalendertag die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird (s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Von einer überwiegenden Tätigkeit in der häuslichen Wohnung wird auszugehen sein, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit des Tages beträgt (s. BT-Drucks. 20/3879 v. 10.10.2022, S. 77).
- Der Abzug der Tagespauschale in Höhe von 6 € ist ausgeschlossen für die Kalendertage, an denen der Steuerpflichtige neben der Ausübung der Tätigkeit in der häuslichen Wohnung eine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufsucht und die Voraussetzungen für den Abzug der Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG erfüllt sind (s. § 4 Abs. 5

Satz 1 Nr. 6c Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Ein gleichzeitiger Abzug beider Pauschalen (Tagespauschale und Entfernungspauschale) nebeneinander für einen Kalendertag ist damit grundsätzlich nicht zulässig (s. BT-Drucks. 20/3879 v. 10.10.2022, S. 76). Der Ausschluss von Homeoffice-Pauschale und Entfernungspauschale gilt jedoch nicht in dem Fall, in dem dem Steuerpflichtigen für die betriebliche oder berufliche Betätigung dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz außerhalb der häuslichen Wohnung zur Verfügung steht. Bei der ersten Tätigkeitsstätte handelt es sich nach § 9 Abs. 4 EStG um die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Diese wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestimmt. Fehlt eine dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine bestimmte Tätigkeitsstätte, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder dort, wo der Arbeitnehmer je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. Liegen mehrere Tätigkeitsstät-ten vor, wird die erste Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber bestimmt. Fehlt es daran, ist die der häuslichen Wohnung des Arbeitnehmers am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte (s. ausführlicher hierzu auch BMF-Schreiben v. 25.11.2020, BStBl 2020 I S. 1228, Rz. 2 ff.). Das häusliche Arbeitszimmer des Arbeitnehmers ist keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers und kann daher keine erste Tätigkeitsstätte sein.

- Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 3 Halbsatz 1 EStG ist ein Abzug der Tagespauschale von 6 € nicht zulässig, soweit für die Wohnung Unterkunftskosten im Rahmen von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a EStG (= Mehraufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung) oder des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG (notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen) steuerlich abgezogen werden können. Können Steuerpflichtige somit Unterkunftskosten für eine betrieblich oder beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung entweder nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a oder nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 bis 4 EStG abziehen, ist ein zusätzlicher Abzug der Tagespauschale in Höhe von 6 € je Kalendertag nicht zulässig, soweit der Steuerpflichtige seine betriebliche oder berufliche Betätigung in der häuslichen Wohnung ausübt (s. BT-Drucks. 20/3879 v. 10.10.2022, S. 77). Die Neuregelung beendet damit die vorherige Praxis der Finanzverwaltung, dass in Fällen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung für die Arbeitstage, an denen die berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Wohnung am Beschäftigungsort (Zweitwohnung) ausgeübt wird, neben den tatsächlichen Unterkunftskosten für die Zweitwohnung zusätzlich die Homeoffice-Pauschale angesetzt werden konnte. Als Unterkunftskosten für eine im Inland unterhaltene doppelte Haushaltsführung sind höchstens 1.000 € pro Monat abziehbar (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG). Die Homeoffice-Pauschale war in diese Höchstbetragsgrenze nicht einzubeziehen und damit bislang neben den Unterkunftskosten abziehbar. Die Homeoffice-Pauschale konnte auch für die Arbeitstage geltend gemacht werden, an denen die berufliche

Tätigkeit ausschließlich in der Hauptwohnung am Erstwohnsitz ausgeübt wurde. Eine Kürzung der tatsächlichen Unterkunftskosten für die Zweitwohnung erfolgte nicht, sofern die doppelte Haushaltsführung auch während der z. B. coronabedingt unterbrochenen Zeit weiterhin bestand.

- Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 3 Halbsatz 2 EStG ist ein Abzug der Tagespauschale in Höhe von 6 € je Kalendertag nicht zulässig, soweit ein Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie der Kosten für dessen Ausstattung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG vorgenommen wird, d. h. die tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen in einem Mittelpunktsfall geltend gemacht werden oder die Jahrespauschale von 1.260 € abgezogen wird. Ein gleichzeitiger Abzug der tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen bzw. alternativ der Jahrespauschale und der Homeoffice-Pauschale (Tagespauschale) ist somit grundsätzlich nicht zulässig. Die Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für den Abzug der tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen oder für den Abzug der Jahrespauschale in Höhe von 1.260 € für ein häusliches Arbeitszimmer erfüllen (Mittelpunktsfall), können somit wie bisher kalenderjahr- oder wirtschaftsjahrbezogen zwischen diesen Abzugsformen und dem Abzug der Tagespauschale in Höhe von 6 € pro Kalendertag für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung in der häuslichen Wohnung wählen (s. BT-Drucks. 20/3879 v. 10.10.2022, S. 76). Allerdings kann in einem Kalender- oder Wirtschaftsjahr dennoch der gleichzeitige Abzug von Arbeitszimmeraufwendungen und der Homeoffice-Pauschale in Betracht kommen, wenn für einen zeitlichen Teil des betreffenden Jahres der Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers nicht erfüllt wird bzw. das Arbeitszimmer nicht ganzjährig genutzt werden kann (z. B. Nutzung als Kinderzimmer bis zum Auszug zwecks auswärtigen Studiums). In diesem Fall kann in diesem Zeitraum des Kalender- oder Wirtschaftsjahres die Homeoffice-Pauschale für die betriebliche oder berufliche Nutzung der häuslichen Wohnung beansprucht werden, so dass es bezogen auf dasselbe Jahr zu einem gleichzeitigen Abzug von Arbeitszimmeraufwendungen und Homeoffice-Pauschale kommen kann.

HINWEIS ZUR

Erhöhung der Entfernungspauschale ab dem VZ 2022

Entfernungspauschale	VZ 2020	VZ 2021	NEU: VZ 2022 – 2026
Bis zum 20. Entfernungskilometer	0,30 EUR	0,30 EUR	0,30 EUR
Ab dem 21. Entfernungskilometer	0,30 EUR	0,35 EUR	0,38 EUR
Reisekosten: pauschale Fahrtkosten (PKW)	0,30 EUR	0,30 EUR	0,30 EUR

Menschen mit Behinderung und Entfernungspauschale

Wahlrecht: Tatsächliche Aufwendungen statt Entfernungspauschale

- Grad der Behinderung beträgt mindestens 70
- Grad der Behinderung beträgt weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr ist erheblich beeinträchtigt

	Ort lt. Zeile	aufgesucht an Tagen	einfache Entfernung (auf volle Kilometer abgerundet)	davon mit eigenem oder zur Nutzung überlassenem Pkw zurückgelegt	davon mit Sammelbeförderung des Arbeitgebers zurückgelegt	davon mit öffentl. Verkehrsmitteln, Motorrad, Fahrrad o. Ä., als Fußgänger, als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft zurückgelegt	Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (ohne Fähr- und Flugkosten) EUR	Behinderungsgrad mind. 70 oder mind. 50 und Merkzeichen „G"
35	110		111 km	112 km	113 km	km	114 ,	115 1 = Ja

3. Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 EStG)

Neu in § 5 EStG aufgenommen wird eine als Wahlrecht ausgestaltete Wesentlichkeitsgrenze für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten. Diese Grenze orientiert sich betragsmäßig an der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) und beträgt damit aktuell 800 € (§ 6 Abs. 2 EStG).

Das Wahlrecht zum Verzicht auf eine RAP-Bildung darf nur einheitlich für sämtliche aktiven und passiven Abgrenzungsfälle ausgeübt werden. Aktive und passive RAP müssen damit nur noch dann gebildet werden, wenn die einzelne Ausgabe oder Einnahme den Betrag des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG übersteigt.

Hinweis:

Die Vorschrift ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 enden (§ 52 Abs. 9 EStG).

- Wahlrecht bei Bildung von RAP
  (kleiner RAP von jeweils max. 800 EUR)

  „Der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens kann unterbleiben, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme im Sinne des Satzes 1 den Betrag des § 6 Absatz 2 Satz 1 nicht übersteigen; das Wahlrecht ist einheitlich für alle Ausgaben und Einnahmen im Sinne des Satzes 1 auszuüben."

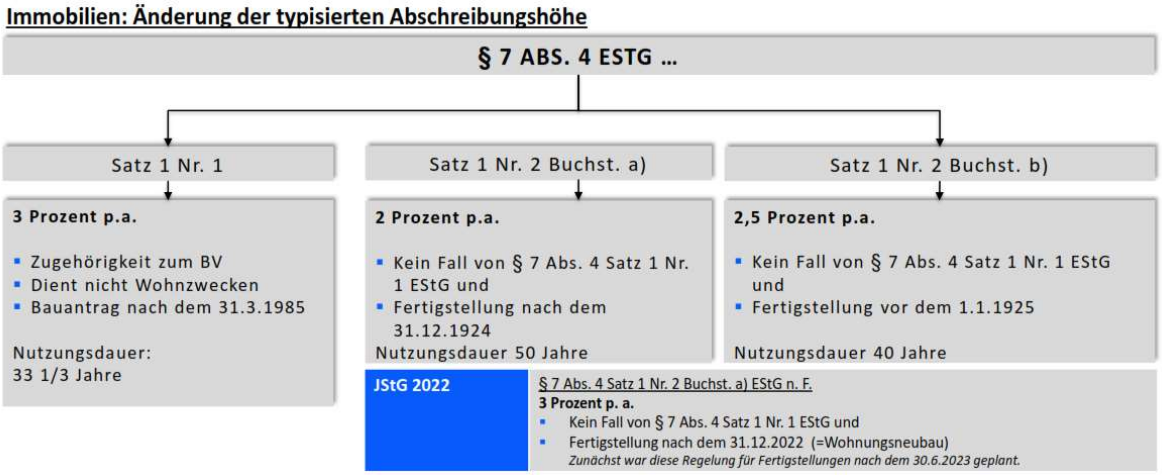
  „§ 5 Absatz 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 enden."

4. Gebäude-Abschreibungen

4.1 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 7 Abs. 5a EStG)

Bisher wurden Gebäude, die Wohnzwecken dienen, linear mit 2 % bzw. 2,5 % abgeschrieben. Für nach dem 31.12.2022 fertig gestellte Gebäude, die Wohnzwecken dienen, wurde die **Abschreibung auf 3 % angehoben**.

Die nach dem Regierungsentwurf geplante Aufhebung des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer in § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG wurde in der Beschlussfassung des Finanzausschusses auf Anregung des Bundesrates fallengelassen.



HINWEIS ZUR ABSCHREIBUNG – UPDATE:

4.2 Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (§ 7b Abs. 2 und 3 EStG)

Die bisherige Sonderabschreibung für neue Mietwohnungen nach § 7b EStG galt nur für Baumaßnahmen aufgrund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags.

Um weiterhin Anreize für den Bau von Mietwohnungen zu geben, wurde die Vorschrift neu gefasst: Diese gilt nun auch für neue Wohnungen, die aufgrund eines Bauantrags oder einer Bauanzeige in den Jahren **2023 bis 2026** hergestellt werden und die der Erwerber bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung rechtswirksam erwirbt.

Jahressteuergesetz 2022

Höhe der Sonder-Afa § 7b Abs. 1 EStG	▪ Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren = jährlich 5 % ▪ Afa nach § 7 Abs. 4 EStG ist daneben ansetzbar
Sachliche Förderung § 7b Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 EStG	▪ Bauantrag nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2027 ▪ Effizienzhaus 40 mit Nachhaltigkeits-Klasse und Nachweis durch Bestätigungssiegel ▪ Dient im Jahr der Anschaffung/Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken.

Wie bisher beträgt die Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren bis zu 5 % der Bemessungsgrundlage. Die lineare Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 4 EStG kann daneben in Anspruch genommen werden. Für die Sonderabschreibung gilt eine Bemessungsgrenze von 2.500 €/qm Wohnfläche.

Erfüllt werden müssen dazu die Kriterien für ein „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40. Weitere Voraussetzung ist, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 4.800 €/qm Wohnfläche nicht übersteigen.

Jahressteuergesetz 2022

Maximale Höhe der Anschaffungskosten	▪ 4.800 EUR je Quadratmeter
Maximale Begünstigung	▪ 2.500 EUR je Quadratmeter
Beihilfeprüfung	▪ De-Minimis-Verordnung ▪ Nicht zu prüfen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

5. Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG)

Der Pauschbetrag für Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitnehmer- Pauschbetrag) wird ab dem 1.1.2023 von bisher 1.200 € auf 1.230 € erhöht.

Arbeitnehmer-Pauschbetrag

PAUSCHBETRÄGE FÜR WERBUNGSKOSTEN (§ 9A ESTG)

Arbeitnehmer-Pauschbetrag	Pauschbetrag bei Versorgungsbezügen
▪ Bislang: 1.000 EUR ▪ Nunmehr: 1.200 EUR	▪ Bislang: 102 EUR ▪ Nunmehr: 102 EUR
Zeitliche Anwendung: ab VZ 2022	

Beratungshinweise

- Erneute Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags ab dem VZ 2023 auf 1.230 EUR
- Wechselwirkung: Homeoffice-Pauschale und ArbN-Pauschbetrag von 1.200 EUR

6. Sonderausgaben

6.1 Krankenversicherung eines Kindes (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG)

Voraussetzung für den Abzug von eigenen Beiträgen eines Kindes für dessen Basiskranken- und gesetzliche Pflegeversicherung bei einer anderen Person ist zukünftig die Angabe der Identifikationsnummer (§ 139b AO) des Kindes.

6.2 Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 Satz 6 EStG)

Mit der Änderung wird der bisher ab dem Jahr 2025 vorgesehene vollständige Sonderausgabenabzug von Altersvorsorgeaufwendungen auf das **Jahr 2023** vorgezogen.

- Maximal bis zum Höchstbetrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung (§ 10 Abs. 3 Satz 1 EStG)
- Höchstbetrag ist in bestimmten Fällen zu kürzen (§ 10 Abs. 3 Satz 3 EStG)
- Abzugsübergangsregelung (§ 10 Abs. 3 Satz 4 EStG)

2013	76 %	2018	86 %
2014	78 %	2019	88 %
2015	80 %	2020	90 %
2016	82 %	2021	92 %
2017	84 %	**2022**	**94 %**
		ab 2023	**100 %**

Hintergrund für die Gesetzesänderung

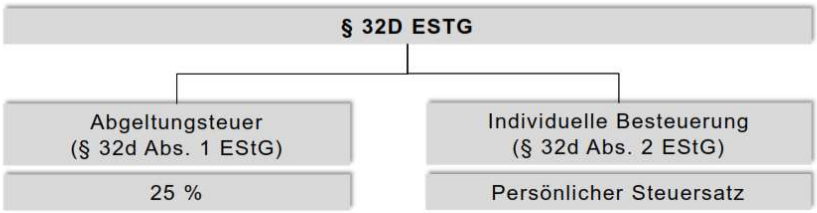
- Vermeidung der Doppelbesteuerung der Basisrente in der Auszahlungsphase (siehe BFH-Urt. v. 19.5.2021 – X R 20/19 + X R 33/19).
- Anwendung auch im LSt-Abzugsverfahren (§ 39b Abs. 4 EStG) ab 2023.
- Regelung zur Verschiebung der 100 % igen Besteuerung von Basisrenten ab 2060 fehlt im Jahressteuergesetz 2022 (bislang: 100 % bei Rentenbeginn ab 2040)

7. Steuerpflicht der Energiepreispauschale öffentlicher Arbeitgeber (§ 19 Abs. 3 EStG)

Durch den neu eingeführten § 19 Abs. 3 EStG unterliegen die mit dem Versorgungsrechtlichen Energiepreispauschalen-Gewährungsgesetz geregelte Einmalzahlung und vergleichbare Leistungen öffentlicher Arbeitgeber nach Landesrecht als

steuerpflichtige Einnahmen vollständig der Besteuerung. Bei einer späteren Rückforderung ist die Rückzahlung im Zeitpunkt des Abflusses steuermindernd zu berücksichtigen.

8. Einkünfte aus Kapitalvermögen



Beratungshinweis

Die Anwendung der Abgeltungsteuer könnte gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten und einer gleichmäßigen Besteuerung verstoßen. Die Gründe für die Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 liegen lt. Nds. FG heute nicht mehr vor.

8.1 Verlustverrechnung (§ 20 Abs. 6 Satz 3 EStG)

Durch die Ergänzung in § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG wird die ehegattenübergreifende Verlustverrechnung in der Veranlagung gesetzlich eingeführt. Diese war bisher nicht zulässig. Die Änderung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden.

Verlustverrechnung in § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG

- *Bisheriges Recht (BFH v. 23.11.2021 – VIII R 22/18)*

  Nicht ausgeglichene Verluste eines Ehegatten aus Kapitalvermögen können bei Anwendung der Abgeltungsteuer nicht ehegattenübergreifend mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten verrechnet werden.

- *Rechtsänderung (ab VZ 2022)*

  Im Fall von zusammenveranlagten Ehegatten erfolgt im Rahmen der Veranlagung ein gemeinsamer Verlustausgleich vor der Verlustfeststellung (Verrechnung nur über die Veranlagung).

8.2 Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)

Der Sparer-Pauschbetrag wird ab 2023 von 801 € auf 1.000 € und von 1.602 € (Ehegatten/Lebenspartner) auf 2.000 € erhöht. Bereits erteilte Freistellungsaufträge werden prozentual erhöht, ohne dass die Erteilung eines neuen Auftrags erforderlich ist.

Erhöhung des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9 EStG)

	Einzelveranlagung	Zusammenveranlagung
VZ 2022	801 EUR	1.602 EUR
Ab VZ 2023	1.000 EUR	2.000 EUR

Beratungshinweis

Anpassung der bisherigen Freistellungsaufträge erfolgt automatisch (§ 52 Abs. 43 EStG)

9. Arten der sonstigen Einkünfte (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c EStG)

Die mit dem Rentenbeziehende-Energiepreispauschalengesetz geregelte Einmalzahlung ist als Einnahme i. S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG zu erfassen.

Energiepreispauschale für Rentner

EPP für Rentner in der Übersicht

- Höhe der EPP für Rentner: 300 EUR
- Beurteilungsstichtag: 1.12.2022
- Anspruchsberechtigte Personen:
  - Anspruch auf Alters-, Erwerbsminderungs- oder Hinterbliebenenrente der gesetzlichen Rentenversicherung
  - Anspruch auf Versorgungsbezüge nach dem Beamtenversorgungsgesetz oder dem ersten und zweiten Teil des Soldatenversorgungsgesetzes
  - Wohnsitz im Inland

Beratungshinweise

- Auszahlung soll bis zum 15.12.2022 automatisch erfolgen.
- EPP für Rentner ist steuerpflichtig.
- Gesetzliche Rentenbezieher: § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) EStG
  Neben dem Rentenbezug ist auch die EPP für Rentner getrennt elektronisch zu übermitteln (§ 22a Abs. 1 EStG)
- Versorgungsbezugsempfänger: § 19 Abs. 3 EStG

Energiepreispauschale für Rentner

GESETZLICHE RENTEN UND EPP

Reguläre Rente	EPP für Rentner
Versteuerung unter Berücksichtigung des Kohortenfreibetrags.	Versteuerung als sonstige Einkünfte ohne Anwendung der Freigrenze von 256 EUR.

10. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b Abs. 2 Satz 1 EStG)

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird ab 2023 um 252 € auf 4.260 € angehoben.

- Entlastungs**grund**betrag
  VZ 2022 — 4.008 EUR / p.a.

  Erhöhung ab dem VZ 2023 — 4.260 EUR / p.a.

- Entlastungs**erhöhung**sbetrag
  je weiterem Kind — + 240 EUR / p.a.

Allein stehende Personen

- Voraussetzungen des Splitting- Verfahrens ist nicht erfüllt oder
- verwitwete Person (selbst wenn Splittingtarif angewandt wird)

Allein stehende Personen

- Keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person
- Ausnahme: Für diese volljährige Person wird KG/KfB gewährt.

Beratungshinweis

Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende ist zeitanteilig zu ermitteln und zu prüfen (§ 24b Abs. 4 EStG).

Unschädlich: **Aufnahme von Ukraine-Flüchtlinge in 2022 und 2023**

(Billigkeitsregelung: siehe FinMin SH v. 16.6.2022 – VI 305-S 2223-711)

Beispiel (Tod des Ehegattens)

Die Eheleute A und B leben in 2022 gemeinsam mit der 6 jährigen Tochter in ihrer in Hamburg belegenen Eigentumswohnung. Der Ehemann A verstarb am 30. Juni 2022. Die nunmehr verwitwete B lebt seither gemeinsam mit der Tochter in der Eigentumswohnung.

Lösung

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird in 2022 für die Monate Juli bis Dezember und 2023 für das komplette Jahr gewährt.

Unerheblich hierfür ist, dass im VZ 2022 und 2023 der Splittingtarif zur Anwendung kommt.

Abwandlung (Trennung)

wie Beispiel zuvor, allerdings trennen sich die Eheleute A und B am 30. Juni 2022 und B lebt seither gemeinsam mit der minderjährigen Tochter in einer Eigentumswohnung. Für die Einkommensteuer-Erklärung 2022 wird eine Einzelveranlagung von Ehegatten gewählt.

Lösung

- Bisher: Für 2022 scheidet bislang die Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende wegen der Zusammenveranlagungsmöglichkeit aus.
- NEU: BFH-Urt. v. 28.10.2021 – III R 17/20: Entlastungsbetrag kann bei Einzelveranlagung im Trennungsjahr zeitanteilig in Anspruch genommen werden (zeitanteilige Erziehungsgemeinschaft).

11. Kinder, Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6 Sätze 12 bis 14 EStG)

Ab 2023 ist die Angabe der Identifikationsnummer des Kindes Voraussetzung für die Berücksichtigung der Freibeträge für Kinder, es sei denn, dass in Ausnahmefällen keine Identifikationsnummer vergeben wurde.

12. Außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen (§ 33a Abs. 2 Satz 1 EStG)

Der Freibetrag zur Abgeltung eines Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes wird von 924 € auf 1.200 € je Kalenderjahr angehoben. Die Anhebung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2023 anzuwenden.

§ 33a Abs. 2 S. 1 EStG	VZ 2022	ab VZ 2023
Auswärtig untergebrachte volljährige Kinder mit Kindergeld	924 EUR p.a.	1.200 EUR p.a.

Blick in die Anlage Kind

Freibetrag zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung eines volljährigen Kindes

		1. Zeitraum vom	bis	2. Zeitraum vom	bis
61	Das Kind war auswärtig untergebracht	85 T T M M	T T M M	86 T T M M	T T M M
62	Es handelte sich zumindest zeitweise um eine auswärtige Unterbringung im Ausland Anschrift(en), Staat(en) – falls im Ausland	87	1 = Ja		
63					
64	**Nur bei nicht zusammen veranlagten Eltern:** Laut gesondertem gemeinsamen Antrag ist der Freibetrag zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte aufzuteilen. Der bei mir zu berücksichtigende Anteil beträgt	88	%		

13. Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte (§ 40a EStG)

Mit Wirkung zum 1.1.2023 wird die Arbeitslohngrenze bei kurzfristiger Beschäftigung (§ 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) von 120 € auf 150 € je Arbeitstag angehoben.

Ebenso erhöht wird der pauschalierungsfähige durchschnittliche Stundenlohn (§ 40a Abs. 4 Nr. 1 EStG) von 15 € auf 19 €.

14. Steuerabzug für Bauleistungen (§ 48a Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG)

Der Leistungsempfänger einer Bauleistung muss ab 2025 die Anmeldung für den Bausteuerabzug elektronisch abgeben, soweit keine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt.

15. Altersvorsorgezulage/Verwendung für eine selbst genutzte Wohnung (§ 92a Abs. 1 Nr. 3 EStG)

Das angesparte geförderte Altersvorsorgevermögen durfte bisher förderunschädlich für die unmittelbare Anschaffung oder Herstellung einer selbst genutzten Wohnung, zur Entschuldung der selbst genutzten Wohnimmobilie oder für Aufwendungen für Umbaumaßnahmen zur Reduzierung von Barrieren in oder an der Wohnung in Anspruch genommen werden.

Die Eigenheimrenten-Förderung kann zukünftig auch für energetische Maßnahmen i. S. des § 35c Abs. 1 Satz 3 EStG bei einer selbst genutzten Wohnung verwandt werden.

16. Besteuerung der Gas-/Wärmepreisbremse (§§ 123 - 126 EStG)

Das Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (EWSG) regelt Entlastungen für die Bundesbürger aufgrund der gestiegenen Energiepreise. Diese unterliegen nach § 123 Abs. 1 EStG grundsätzlich der Besteuerung, soweit diese im Privatbereich zufließen.

Allerdings sind diese erst zu versteuern, wenn eine Grenze erreicht ist, die sich betragsmäßig am Einstieg zur Pflicht eines Solidaritätszuschlags orientiert. In der Praxis müssen nur

Steuerpflichtige die Zuschüsse versteuern, die auch einen Solidaritätszuschlag zahlen müssen. Eine Milderungszone vermeidet Belastungssprünge im Einstiegsbereich der Besteuerung.

Hinweis:
Die Besteuerung erfolgt in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Endabrechnungen durch den Versorger, die Vermieter oder die Wohnungseigentümergemeinschaft erteilt wurden.

4. Energiepreisbremsen ab 2023

Bundestag und Bundesrat haben am 15./16.12.2022 die sog. Strom-, Gas- und Wärmepreisbremsen verabschiedet (vgl. Gesetz zur Einführung von Preisbremsen für leitungsgebundenes Erdgas und Wärme und zur Änderung weiterer Vorschriften, BT-Drucks. 20/4683, BT-Drucks. 20/4911 sowie BR-Drucks. 662/1/22 und Gesetz zur Einführung einer Strompreisbremse und zur Änderung weiterer energierechtlicher Bestimmungen, BT-Drucks. 20/4685, BR-Drucks. 663/1/22).

Verschiedene Preisbremsen

- Bürger, KMU sowie Pflege-, Forschungs- und Bildungseinrichtungen sollen von ihren Lieferanten 80 % ihres Erdgasverbrauchs zu 12 ct/Kilowattstunde (kWh) oder 80 % ihres Wärmeverbrauchs zu 9,5 ct/kWh erhalten, Industriekunden von ihren Lieferanten 70 % ihres Erdgasverbrauchs zu 7 ct/kWh oder 70 % ihres Wärmeverbrauchs zu 7,5 ct/kWh. Der Strompreis für private Verbraucher sowie KMU (mit einem Stromverbrauch < 30.000 kWh/Jahr) wird bei 40 ct/kWh (brutto) begrenzt. Dies gilt für den Basisbedarf von 80 % des prognostizierten Verbrauchs. Für Industriekunden liegt die Grenze bei 13 ct/kWh zzgl. Steuern, Abgaben und Umlagen für 70 % des bisherigen Verbrauchs.
- Die Preisbremsen sollen vom 1.1.2023–31.12.2023 (für Haushalte und KMU vom 1.3.2023 rückwirkend zum 1.1.2023) mit einer Verlängerungsoption bis zum 30.4.2024 gelten.
- Im zwischenzeitlich verabschiedeten JStG 2022 hat der Gesetzgeber mit §§ 123 ff. EStG (neu) (nur) eine Regelung zur Besteuerung der Entlastung nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (EWSG) aufgenommen, auch wenn eine Steuerpflicht auf die Leistungen nach den Preisbremsengesetzen folgerichtig wäre. Es besteht daher (noch) keine Steuerpflicht für die in ihnen geregelten Entlastungen ab dem 1.1.2023.

Vorgaben für Unternehmen

- Voraussetzung der Entlastung eines Unternehmens durch die Preisbremsen über einen Betrag von 2 Mio. € hinaus ist, dass gewährleistet ist, dass die Arbeitsplätze des Unternehmens erhalten bleiben. Die Unternehmen treffen insoweit Nachweispflichten.

- Unternehmen, die eine Entlastungssumme > 25 Mio. € beziehen, dürfen den Mitgliedern ihrer Geschäftsführung sowie Mitgliedern von gesellschaftsrechtlichen Aufsichtsorganen bis zum Ablauf des 31.12.2023 keine Boni oder vergleichbare Vergütungen gewähren. Bei mehr als 50 Mio. € an Entlastungen dürfen keinerlei Boni oder Dividenden ausgeschüttet werden.

Härtefallregelungen

Durch zusätzliche Härtefallregelungen will der Bund auch Nutzer von Heizöl, Flüssiggas oder Pellets bei über eine Verdopplung hinausgehenden Mehrkosten mit 80 %, höchstens aber 2.000 €/Haushalt, entlasten. Hierfür stellt der Bund im Wirtschaftsstabilisierungsfonds bis zu 1,8 Mill. € zur Verfügung. Die Bundesländer können die Mittel für Zuschüsse zur Deckung der Heizkosten einsetzen.

B. Aktuelle Hinweise – Urteile und Verwaltungsanweisungen zu den Überschußeinkünften

HINWEIS VORAB:

Aufnahme von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine

- FAQ v. 31.1.2023: Regelung wurde auf den VZ 2023 ausgedehnt.

Wenn Sie von der zuständigen Behörde für die private Aufnahme von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine in Ihre selbstgenutzte Wohnung in den Jahren 2022 und 2023 eine pauschale Kostenerstattung erhalten, führt diese nicht zu einkommensteuerlich relevanten Einkünften. Voraussetzung ist jedoch, dass die Pauschale die durchschnittlichen Unterbringungskosten nach einer von der zuständigen Behörde vorgenommenen Kalkulation nicht übersteigt. Dies gilt entsprechend, wenn Sie aufgrund einer Verpflichtung im Sinne des § 42a Absatz 4 Satz 1 Sozialgesetzbuch XII von der zuständigen Behörde für die Aufnahme von Geflüchteten in Ihre selbstgenutzte Wohnung Zahlungen in Höhe der vor dem 1. Juni 2022 gezahlten Pauschalen erhalten.

5. Steuerliche Behandlung der Erhaltungsrücklage/ Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen

Verfügung der OFD Frankfurt/M. v. 9.11.2022

1. Zivilrechtliche Grundlagen

Die Erhaltungsrücklage (vormals Instandhaltungsrücklage), zu deren Ansammlung die Wohnungseigentümer gem. §§ 19 Abs. 2 Nr. 4 , 28 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 des Wohnungseigentümergesetzes (WEG) verpflichtet sind, dient der Instandhaltung und der Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums. Die Beiträge zur Erhaltungsrücklage sind Teil der Vorschüsse auf das Wohngeld bzw. Hausgeld, die der einzelne Wohnungseigentümer entsprechend dem beschlossenen Wirtschaftsplan an den Verwalter zu leisten hat (§ 28 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 3 WEG). Die Erhaltungsrücklage ist gemeinschaftliches Vermögen der Wohnungseigentümergemeinschaft. Der einzelne Wohnungseigentümer ist in Höhe seiner Zahlungen als Eigentümer am Verwaltungsvermögen beteiligt.

2. Einnahmen aus der Anlage der Erhaltungsrücklage

Zinsen, die der Beteiligte aus der verzinslichen Anlage der Erhaltungsrücklage erzielt, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (R 21.2 Abs. 2 EStR).

3. Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs

Die geleisteten Beiträge zur Erhaltungsrücklage können beim einzelnen Wohnungseigentümer erst dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der Verwalter sie für die Wohnungseigentümergemeinschaft tatsächlich für die Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums oder für andere Maßnahmen, die die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung bezwecken oder durch sie veranlasst sind, verausgabt hat (H 21.2 “Werbungskosten” EStH).

Daher sind Wohngeld-Zahlungen bei vermieteten Eigentumswohnungen um die Zuführungsbeträge zur Erhaltungsrücklage zu kürzen.
Wird die Erhaltungsrücklage für Maßnahmen verwendet, die zu Herstellungskosten führen, so sind nur die entsprechenden Absetzungen für Abnutzung als Werbungskosten abziehbar (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG).

Wann wirkt sich der verbraucht einer Erhaltungsrücklage aus?

- Siehe Erläuterungen zu den Zeilen 40 bis 46 zur Anlage V

ner defekten Heizung oder bei Unbewohnbarkeit aufgrund von Wasser- oder Brandschäden). Dies gilt auch für Aufwendungen für Baumaßnahmen, die Ihnen im Zusammenhang mit einer Nutzungsänderung entstanden sind. Diese rechnen Sie bitte den Anschaffungskosten zu, soweit sie vor der erstmaligen Nutzung entstanden sind (z. B. Umbau einer Wohnung in ein Büro).
Beiträge zur **Erhaltungsrücklage** der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer können Sie nicht bereits zum Zeitpunkt der Abführung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, sondern erst dann, wenn das Geld für Erhaltungsmaßnahmen ausgegeben wird.
Nachweise sowie eine Einzelaufstellung über die Erhaltungsaufwendungen, reichen Sie bitte nur auf Aufforderung Ihres Finanzamtes ein.

4. Behandlung bei der Veräußerung von Eigentumswohnungen

Blick in die Erläuterungen zur Anlage V

- Keine Einbeziehung in die AfA-BMG
- Anders bei der Grunderwerbsteuer: Dort ist der auf die Instandhaltungsrücklage entfallende Kaufpreis zu den Gebäudeanschaffungskosten zu rechnen (BFH v. 16.9.2020 – II R 49/17)

Zeile 33 bis 36

Abschreibung (Absetzung für Abnutzung -AfA-) ist die Verteilung der Anschaffungs- und / oder der Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer eines Gebäudes oder Wirtschaftsguts. Machen Sie erstmals Abschreibungen geltend, reichen Sie bitte eine gesonderte Erläuterung ein. Diese Erläuterung muss folgenden Inhalt haben:
- den gezahlten Rechnungsbetrag,
- das Rechnungsdatum,
- den Gegenstand der Leistung sowie
- das ausführende Unternehmen.

Möchten Sie ein bisher selbstgenutztes Objekt vermieten, führt diese Nutzungsänderung dazu, dass Sie die Abschreibung erstmalig berechnen müssen.
Haben Sie beim Erwerb von Wohneigentum eine Erhaltungsrücklage miterworben, so gehört diese nicht zur Bemessungsgrundlage für die Abschreibung. Zum Werbungskostenabzug

a. Beim Erwerber

Allein aus der zivilrechtlichen Verknüpfung des jeweiligen Anteils an der Erhaltungsrücklage mit dem Wohnungseigentumsrecht kann nicht der Schluss gezogen werden, der Aufwand des Erwerbers für die anteilige Erhaltungsrücklage sei für den Erwerb der Eigentumswohnung getätigt worden. Folglich gehört der bei Erwerb einer Eigentumswohnung im Kaufpreis enthaltene Anteil für das in der Erhaltungsrücklage angesammelte Guthaben nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung (H 7.3 "Anschaffungskosten" EStH).
Mit Urteil vom 16.09.2020, II R 49/17, BStBl II 2021, 339 hat der BFH entschieden, dass beim rechtsgeschäftlichen Erwerb von Teileigentum der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige

Instandhaltungsrückstellung zu mindern ist. Dieses Urteil ändert allerdings nicht die Behandlung der erworbenen anteiligen Erhaltungsrücklage im ertragsteuerlichen Sinn. Der im Kaufpreis enthaltene Anteil für das in der Erhaltungsrücklage angesammelte Guthaben gehört nach wie vor nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung, da mit der Übetragung der Erhaltungsrücklage nur eine vom Grundstückseigentum losgelöste Rechtsposition übertragen wird, die vergleichbar mit einer Geldforderung ist. Der Erwerber wird durch den Kauf der Eigentumswohnung Mitglied der Wohnungseigentümergemeinschaft. Des Weiteren bestätigt der BFH-Beschluss vom 09.12.2008, IX B 124/08, dass sich durch die Änderung des Wohnungseigentumgesetzes nichts an der ertragsteuerlichen Sicht ändert. Unerheblich ist, wie die Rechtsbeziehungen der Wohnungseigentümer zur Eigentümergemeinschaft zivilrechtlich einzustufen sind. Maßgebend für die Behandlung der erworbenen anteiligen Erhaltungsrücklage bleibt die wirtschaftliche Betrachtungsweise.
Wird im Kaufvertrag nur ein einheitlicher Kaufpreis ausgewiesen, ist dieser für ertragsteuerliche Zwecke entsprechend aufzuteilen.
Beim Erwerber ist sodann der um die erworbene anteilige Erhaltungsrücklage für die Eigentumswohnung gekürzte Kaufpreis in die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung einzubeziehen.

RECHTFOLGEN

Grunderwerbsteuer

- Fällt auch in Bezug auf die übernommene Instandhaltungsrücklage an.

Grunderwerbsteuer und Ertragsteuerrecht

- Grunderwerbsteuer, die auf die Instandhaltungsrücklage entfällt, löst m. E. sofort abziehbare WK aus.

  Beispiel
  Übernommene Instandhaltungsrücklage: 10.000 € x 6,5 % = 650 € (sofort abziehbare WK)

- dito in Bezug auf die weiteren Anschaffungsnebenkosten.

b. Beim Veräußerer

Beim Veräußerer ist der auf den Erwerber übertragene Anteil an der Erhaltungsrücklage im Zeitpunkt der Veräußerung nicht als Werbungskosten in Abzug zu bringen, da er insoweit seine Rechtsposition entgeltlich auf den Erwerber übertragen hat. Denn der Veräußerer erhält die zugeführten und noch nicht verbrauchten Rücklagenbeträge über den Kaufpreis vom Erwerber zurück.

NOCHMAL ZUR ERINNERUNG:

Verbilligte Überlassung von Wohnraum

Blick ins Gesetz (§ 21 Abs. 2 EStG)

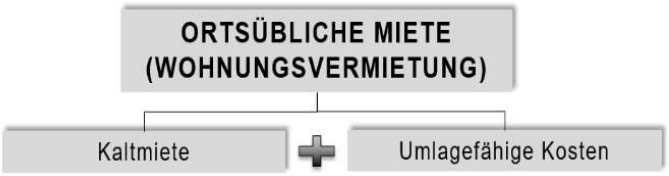
[1]Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als **50 % (bis VZ 2020: 66 %)** der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.

[2]Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens **66 %** der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich.

Beratungshinweis

- Zweck der 50 %-Grenze: Vermieter soll durch das Steuerrecht nicht zur Mieterhöhung gezwungen werden.
- Wichtig: Regelmäßiger Vergleich der ortsüblichen Miete mit der vereinbarten Miete. Gefahr der WK-Kürzung bei fehlender Mietanpassung.
- 50 %-Grenze gilt nicht für die Verpachtung von Gewerbeflächen (Sächsisches FG v. 10.2.2022 – 8 K 257/19, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 11/22)

Übersicht



Beratungshinweis

- Schätzung der ortsüblichen Miete (BFH v. 22.2.2021 – IX R 7/20)
- Vergleichsmiete (unterster Preisspiegel)
- Mietspiegel oder ohne Mietspiegel Hilfswerte (= Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen, Auskunft aus der Mietdatenbank, Entgelt für drei vergleichbare Wohnungen).
- Ortsübliche Miete infolge der inflationären Entwicklung neu ermitteln (z. B. Indexmieten erhöhen ortsübliche Miete): Folgewirkung auf § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG

Anschaffungsnahe Herstellungskosten § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG

Blick ins Gesetz (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG)

[1]Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren **nach der Anschaffung des Gebäudes** durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

[2]Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Steigende Baukosten und Folgewirkungen

Entgegen vorheriger Kalkulation kann unverhofft die 15 %-Grenze überschritten werden.

Erwerb zum 1.1.2021		
Gebäudewert	300.000 EUR x 15 % =	45.000 EUR
Kalkulierte Baukosten innerhalb des Dreijahreszeitraums	(netto)	40.000 EUR
Tatsächliche Baukosten innerhalb des Dreijahreszeitraums	(netto)	55.000 EUR

Offene Frage: Gebäudeentnahme aus dem Betriebsvermögen Kommt die 15 %-Grenze auch bei einer Entnahme aus dem BV und anschließender Renovierung zur Anwe	
Streitjahre	2011 - 2013
Kläger	▪ Aus einem im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworbenen L+F-Betrieb w eine Wohnung zum Gebäudeteilwert von rd. 49.000 EUR entnommen und s sowie modernisiert. ▪ Die Wohnung diente zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verp ▪ Die in 2011 bis 2013 angefallenen Renovierungskosten überschritten die 15 des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.
Finanzamt	▪ Renovierungskosten sind anschaffungsnahe Herstellungskosten.
FG Köln v. 25.2.2021 – 11 K 2686/18	▪ Es liegen anschaffungsnahe Herstellungskosten vor.

Gebäudeentnahme aus dem Betriebsvermögen

- Kein Fall von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG mangels „Anschaffung".
- Entnahme wird nicht mit einer Anschaffung gleichgestellt
  (es fehlt an einem Rechtsträgerwechsel)
- Es muss nach den allgemeinen Grundsätzen geprüft werden, ob Herstellungsaufwand vorliegt:
  - Erweiterung oder
  - über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung
  - BMF-Schr. v. 18.7.2003 – BStBl I 2003, 386 Rz. 19-24

6. AfA-Berechtigung bei Fortsetzung eines Vorbehaltsnießbrauchs an einem Surrogat

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 16.10.2020 – 13 K 452/18, DStRE 2022, 593, Rev., Az. BFH IX R 1/21, Streitjahre 2013-2015.

a) Der Fall:

Streitig ist die Frage, ob sich ein Vorbehaltsnießbrauch an einem anderen Grundstück bei Verkauf des ursprünglichen Grundstücks fortsetzen kann.

Vereinfacht stellt sich der Streitfall wie folgt dar: Die Eltern (Kläger) hatten zunächst unentgeltlich ein bebautes Grundstück auf ihre Kinder unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen.

Später haben die Kinder das Grundstück im Einvernehmen mit den Eltern unter Aufhebung des Nießbrauchsrechts an einen Dritten verkauft. Das Nießbrauchsrecht an dem Veräußerungserlös sollte den Eltern zustehen und wurde vereinbarungsgemäß ihrem Konto gutgeschrieben. Ferner war zwischen Eltern und Kindern vereinbart, dass die Eltern den Kindern den Verkaufserlös zum Erwerb von Ersatzobjekten, an denen ein Nießbrauch zu Gunsten der Eltern bestellt werden sollte, zur Verfügung stellen.

Die Eltern erwarben später mit dem Veräußerungserlös – als vollmachtlose Vertreter für ihre Kinder– zwei neue bebaute Grundstücke und bestellten an diesen jeweils ein Nießbrauchsrecht zu ihren Gunsten. Die Kinder genehmigten die Vertragsschlüsse später.

Die Eltern meinten, es liege ein entgeltlich erworbener Zuwendungsnießbrauch vor, der auf die statistische Lebenserwartung des Längstlebenden abzuschreiben sei. Das FA vertritt die Ansicht, der Vorbehaltnießbrauch setze sich am Surrogat fort und sei mit 2 % abzuschreiben.

b) Die einschlägigen Vorschriften

§ 9 EStG

(1) [1]Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.[2]Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.[3]Werbungskosten sind auch

7.

Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung, Sonderabschreibungen nach § 7b und erhöhte Absetzungen.2§ 6 Absatz 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.);

c) Die Lösung des Gerichts

Leitsätze

Die einkommensteuerrechtlichen Grundsätze zum Vorbehaltsnießbrauch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung finden auch dann (weiter) Anwendung, wenn ein mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastetes bebautes Grundstück mit Zustimmung des Nießbrauchers veräußert, aus dem Veräußerungserlös vereinbarungsgemäß neue bebaute Grundstücke erworben werden und an diesen wiederum ein Nießbrauch bestellt wird. Der Nießbraucher ist in diesem Falle zum WK-Abzug der Gebäude-AfA bezüglich der neu erworbenen Objekte gem. § 7 Abs. 4 EStG berechtigt.

Aus den Entscheidungsgründen

Die Klage ist nicht begründet.

Allgemeines zur Abschreibung

Zu den WK, die nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG bei den Einkünften der Kl. aus VuV (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG) von den Mieteinnahmen in Abzug zu bringen sind, gehören nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 EStG auch die AfA-Beträge, die auf solche WG entfallen, die vom Stpfl. zur Einkünfteerzielung eingesetzt werden. Bei WG, deren Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr ein Teil der AK und HK abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (§ 7 Abs. 1 Satz 1
EStG, AfA in gleichen Jahresbeträgen). Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des WG (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). Bei Gebäuden sind abweichend von diesen Bestimmungen als AfA jährlich 2 % abzuziehen. …

AfA-Berechtigung des Vorbehaltsnießbrauchers bei Einkünften iSd § 21 EStG

Wie der BFH mit Urteil vom 24. 1. 1995 IX R 40/92 (BFH/NV 1995, 770), auf das sich beide Beteiligten berufen, entschieden hat, ist grundsätzlich derjenige befugt, die AfA geltend zu machen, der den Tatbestand der Vermietung nach § 21 Abs. 1 EStG erfüllt und die Anschaffungs- oder HK für das WG getragen hat. Diese Befugnis setzt nicht zwingend voraus, dass er auch bürgerlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des WG ist, so dass die Rspr. das Recht auf die Inanspruchnahme von AfA auch einem Vorbehaltsnießbraucher zugesprochen hat, sofern und soweit er die Anschaffungs- oder HK getragen hat, bevor er das Grundstück unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs übereignete, und der nunmehr auf Grund seines dinglichen Rechts Einkünfte aus VuV erzielt. Denn er nutzt das Grundstück ununterbrochen auf Grund eigenen Rechts. Demgegenüber ist der Stpfl., wenn er ein Gebäude auf Grund eines ihm unentgeltlich zugewendeten Nießbrauchs nutzt, nicht AfA-berechtigt, wenn nicht er, sondern der Eigentümer die Anschaffungs- oder HK getragen hat.

Bisher keine eindeutige Aussage des BFH

Auf der Grundlage dieser Rspr. hat der BFH in seinem genannten Urteil (unter 1. b der Entscheidungsgründe) die Möglichkeit erörtert und dahinstehen lassen, ob steuerrechtlich von dem Fortbestehen eines Vorbehaltsnießbrauchs ausgegangen werden kann, wenn ein mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastetes Grundstück mit Zustimmung des Berechtigten gegen ein anderes Grundstück getauscht und diesem an dem neuen Grundstück wiederum ein Nießbrauch eingeräumt wird.

FG nimmt bei wirtschaftlicher Betrachtung einen Tausch an

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist diese Frage aus zu bejahen; der Vorbehaltsnießbrauch setzt sich also am eingetauschten Grundstück als Surrogat fort.

Anders als die Kl. meinen, gilt dies zudem nicht nur in Fällen, in denen der aus dem bisherigen Vorbehaltsnießbrauch verpflichtete Eigentümer über das eingetauschte Grundstück bei

Veräußerung des bisher belasteten Grundstücks bereits verfügen konnte, sondern auch dann, wenn er erst durch den Veräußerungserlös, den er durch die lastenfreie Übertragung des Altgrundstücks erzielt, das neu zu erwerbende Grundstück finanzieren kann. Auch dann liegt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise noch ein Tausch der nießbrauchsbelasteten Grundstücke i. S. des genannten BFH-Urteils vor. Denn dadurch trägt der Nießbrauchsberechtigte die AK des neuerworbenen Grundstücks mittelbar in der Weise, dass er den Erwerb dieses Grundstücks durch den (bisherigen und neuen) Eigentümer dadurch ermöglicht, dass er auf seinen Vorbehaltsnießbrauch an dem ihm zuvor übertragenen Grundbesitz bzw. an dem ihn betreffenden Veräußerungserlös verzichtet.

Lässt sich der Erwerb des Surrogats noch als „Tausch" darstellen und trägt der Nießbraucher mittelbar die AK für den Erwerb des Ersatzwirtschaftsguts, dann setzt sich der Vorbehaltsnießbrauch am Ersatzwirtschaftsgut (wirtschaftlich) fort.

d) Der praktische Hintergrund

Der BFH hat, soweit ersichtlich, bislang nicht eindeutig entschieden, ob steuerrechtlich von dem Fortbestehen eines Vorbehaltsnießbrauchs auszugehen ist, wenn ein mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastetes Grundstück mit Zustimmung des Berechtigten gegen ein anderes Grundstück getauscht und diesem an dem neu erworbenen Grundstück wiederum ein Nießbrauch eingeräumt wird. Im Urteil vom 24.1.1995 (IX R 40/92, BFH/NV 1995, 770) hatte er diese Frage offengelassen. Die AK des neu erworbenen Grundstücks waren im dortigen Streitfall nicht ausschließlich aus dem Erlös des verkauften Grundstücks bestritten worden, sondern die Tochter der Kl. hatte darüber hinaus selbst ein Darlehen aufgenommen. Nach Ansicht des BFH konnten die Eltern als Nießbraucher die Gebäude-AfA nicht als WK abziehen. Eine AfA auf ein entgeltlich erworbenes Nutzungsrecht sei aber denkbar, wobei auch zusätzlich offen blieb, ob das teilentgeltlich erworbene Nutzungsrecht zuvor zu Einnahmen bei den Eltern führt.

Beide Fragen stellen sich regelmäßig bei Verkauf von nießbrauchsbelasteten Grundbesitz, wenn die Elternteile als bisheriger Nießbraucher der Löschung des Nießbrauchs an dem zu veräußernden Grundbesitz zustimmen (müssen). Zwar ist der Gedanke naheliegend, dass sich der Nießbrauch am neu erworbenen Grundbesitz fortsetzen soll, den als Eigentümer aber das veräußernde Kind erwerben wird. Es besteht aber auch das Risiko der Annahme eines ggf. auch unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauchs, bei dem für das neu erworbene Objekt, sollten mit diesem Einkünfte iSd § 21 EstG erzielt werden, keine Abschreibung in Anspruch genommen werden kann. Denn das Kind als Eigentümer erzielt keine Einkünfte und daher keine Abschreibungen in Anspruch nehmen und dem Zuwendungsnießbraucher stehen bei einem unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch keine Abschreibungen zu. Die unklare Rechtslage ist daher unbefriedigend.

e) Anmerkungen

Nicht zu verwechseln ist die vorstehende Frage mit Fällen eines aufschiebend bedingten Nießbrauchs, bei dem nach dem Tod des erstversterbenden Ehegatten, der zu Lebzeiten Grundbesitz auf ein Kind unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen hat, dieser nun dem überlebenden Ehepartner zusteht. Dieser stellt einen unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch dar und berechtigt nicht zur Inanspruchnahme der AfA.

Gleiches gilt im Übrigen, wenn bei der Übertragung von Grundbesitz auf ein Kind, mit dem Einkünfte iSd § 21 EStG erzielt werden, sich nicht nur der Eigentümer den Nießbrauch vorbehält, sondern auch für seinen Ehegatten. Auch hier tritt ein Verlust der AfA in Höhe der im Zweifel hälftigen Beteiligung des Nichteigentümer-Ehegatten ein. Dies ist in der Gestaltungsberatung zu berücksichtigen.

7. Kaufpreisaufteilung GruBo / Gebäude

BFH, Urt. v. 21.07.2020 - IX R 26/19, BStBl. II 2021, 372, BMF-Arbeitshilfe v. 10.05.2021

a) Der Fall

Die Klägerin, eine Grundstücksgemeinschaft, erwarb 2017 eine ca. 39 m² große, 1973 fertiggestellte Eigentumswohnung (ETW) zum Preis von 110.000 €. Im notariellen Kaufvertrag wurde explizit vereinbart, dass davon 20.000 € auf den Grund- und Bodenanteil und 90.000 € (= 81,81 %) auf den Gebäudeanteil entfallen. In ihrer Feststellungserklärung 2017 ging die Kl. nach Zurechnung der anteiligen Anschaffungsnebenkosten von einer AfA-Bemessungsgrundlage (BMG) für den Gebäudeanteil von 96.547 € aus.

Das FA ermittelte jedoch unter Zugrundelegung der vom BMF bereitgestellten „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück“ lediglich eine BMG von 31.896 €. Dabei ging es von einem Bodenrichtwert von 1.700 € und von typisierten Herstellungskosten von jeweils 738 € pro m² Wohnfläche aus.

Nachdem das FA im nachfolgenden Einspruchsverfahren die AfA-BMG wegen eines Rechenfehlers lediglich auf 36.463 € erhöht hatte, erhob die Klägerin Klage vor dem FG. Dieses hielt die ArbH für die Ermittlung des Gebäudeanteils grundsätzlich für geeignet und wies die Klage als unbegründet ab.

b) Die einschlägigen Vorschriften

Von Bedeutung sind für das Besprechungsurteil die § 7 Abs. 4 EStG und § 81 Abs. 1 FGO

§ 7

(4) [1]Bei Gebäuden sind abweichend von Absatz 1 als Absetzung für Abnutzung die folgenden Beträge bis zur vollen Absetzung abzuziehen:

1. bei Gebäuden, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwe-

cken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31. März 1985 gestellt worden ist, jährlich 3 Prozent,

2. bei Gebäuden, soweit sie die Voraussetzungen der Nummer 1 nicht erfüllen und die

a) nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 Prozent,

b) vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt worden sind, jährlich 2,5 Prozent

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten; Absatz 1 Satz 5 gilt entsprechend. [2]Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 weniger als 33 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe a weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe b weniger als 40 Jahre, so können anstelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden. [3]Absatz 1 letzter Satz bleibt unberührt. [4]Bei Gebäuden im Sinne der Nummer 2 rechtfertigt die für Gebäude im Sinne der Nummer 1 geltende Regelung weder die Anwendung des Absatzes 1 letzter Satz noch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts (§ 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2).

§ 81 Beweiserhebung

(1) 1Das Gericht erhebt Beweis in der mündlichen Verhandlung. 2Es kann insbesondere Augenschein einnehmen, Zeugen, Sachverständige und Beteiligte vernehmen und Urkunden heranziehen.

(2) Das Gericht kann in geeigneten Fällen schon vor der mündlichen Verhandlung durch eines seiner Mitglieder als beauftragten Richter Beweis erheben lassen oder durch Bezeichnung der einzelnen Beweisfragen ein anderes Gericht um die Beweisaufnahme ersuchen.

c) Die Lösung des Gerichts

Leitsätze

1. Das Finanzgericht darf eine vertragliche Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude, die die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, nicht durch die unter Verwendung der Arbeitshilfe des BMF ermittelte Aufteilung ersetzen.

2. Die Arbeitshilfe gewährleistet die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude im Hinblick auf die Verengung der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren und die Nichtberücksichtigung eines sog. Orts- oder Regionalisierungsfaktors bei der Ermittlung des Gebäudewerts nicht.

3. Im Fall einer streitigen Grundstücksbewertung ist das FG in der Regel gehalten, gemäß § 81 Abs. 1 FGO das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen, wenn es nicht ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt

d) Der praktische Hintergrund

Auf dieses Urteil hat die Finanzverwaltung nun etwas überraschend durch BMF-Schreiben reagiert. Schließlich wurden frühere Urteil des BFH konsequent ignoriert.

Schließlich hatte der BFH mit Urteil vom 04.12.2008 (IX B 149/08, BFH/NV 2009, 365) bereits entschieden, dass bei unterschiedlichen Wirtschaftsgütern, die durch einheitlichen Vertrag erworben wurden, sich die Aufteilung der Anschaffungskosten grundsätzlich nach der Kaufpreisaufteilung der Vertragsparteien richtet, wenn nicht die Voraussetzungen dafür vorliegen,

- ein Scheingeschäft oder

- einen Gestaltungsmissbrauch anzunehmen.

Diese Rechtsprechung hat der BFH dann 2015 dahingehend erweitert (BFH-Urteil vom 16.09.2015, IX R 12/14, BStBl. II 2016, 397)dass von einer vertraglichen Regelung auch abgewichen werden kann, wenn die vertragliche Regelungen von den tatsächlichen Verhältnissen grundlegend abweicht.

Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude ist danach der Berechnung der AfA auf das Gebäude zu Grunde zu legen, sofern sie zum einen

- nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt

...

… und zum anderen das Finanzgericht auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung (…) nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung

- die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.

e) <u>Anmerkungen</u>

Die Kaufpreisaufteilung erfolgt zukünftig nicht mehr generell im Sachwertverfahren, sondern (sofern möglich) im Vergleichswertverfahren und ansonsten im Ertragswertverfahren. Das bisher angewandte Sachwertverfahren ist nur noch dann anzuwenden, wenn die beiden anderen Verfahren mangels Datengrundlagen nicht in Betracht kommen.

Mit der neuen Arbeitshilfe werden die Wertermittlungsmethoden in ihrer marktgängigen und somit sachgerechten Anwendungsreihenfolge abgebildet. Allerdings werden auch Ausnahmen von dieser strikten Reihenfolge zugelassen: In begründeten Ausnahmefällen kann nach den Ausführungen in der Anleitung von der beschriebenen Abfolge abgewichen werden.

Wahl des Verfahrens:

Im Rahmen der Arbeitshilfe zur typisierten Kaufpreisaufteilung kann bei Wohnungseigentum oder bei Ein- und Zweifamilienhäusern das Vergleichswertverfahren herangezogen werden, wenn vom örtlich zuständigen Gutachterausschuss für diese Grundstücks- bzw. Gebäudearten Vergleichsfaktoren vorliegen.

Für Mietwohngrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und Geschäftsgrundstücke wird vorrangig das Ertragswertverfahren angewandt. Das Ertragswertverfahren findet auch bei Wohnungseigentum und Ein- und Zweifamilienhäusern Anwendung, sofern hier mangels Vergleichsfaktoren das Vergleichswertverfahren nicht angewandt werden konnte. Voraussetzung für die Anwendung des Ertragswertverfahrens ist das Vorliegen der tatsächlichen oder üblichen Miete.

Liegen keine Daten für die Anwendung des Vergleichs- oder Ertragswertverfahrens vor, kann im Rahmen der Arbeitshilfe zur typisierten Kaufpreisaufteilung das Sachwertverfahren herangezogen werden.

Hinweise:

Drop-down-Menü zur Grundstücksart:

1. Mietwohngrundstücke (Mehrfamilienhäuser),

2. Teileigentum Mietwohngrundstücke (Mehrfamilienhäuser),

3. Wohnungsteileigentum,

4. gemischt genutzte Grundstücke, Wohnhäuser mit Mischnutzung (gewerblicher Anteil < 50 % sowie gewerblicher Anteil > 50 %),

5. Geschäftsgrundstücke (Geschäftshäuser),

6. Geschäftsgrundstücke (Bürogebäude),

7. (EFH) Einfamilienhäuser,

8. (ZFH) Zweifamilienhäuser. Grundstückswert:

Ist das Grundstück insbesondere größer als die vom zuständigen Gutachterausschuss veröffentlichte wertbestimmende Grundstücksgröße des Bodenrichtwertgrundstücks und liegen keine sog. eigenständig verwertbare Teilflächen (vgl. § 17 Abs. 2 Satz 2 ImmoWertV: „selbständig nutzbare Teilflächen“) vor, bestehen keine Bedenken, im Rahmen der Kaufpreisaufteilung diese Teilflächen regelmäßig mit 25 % des Bodenrichtwerts zu bewerten. Sofern vom Gutachterausschuss keine wertbestimmende Grundstücksgröße für das Bodenrichtwertgrundstück veröffentlicht wurde, kann bei Ein- und Zweifamilienhäusern hilfsweise als übliche Grundstücksgröße 500 m 2 angenommen werden.

In diesen Fällen wird die „übliche“ Grundstücksgröße und der hierfür geltende Richtwert in die Ziffern 11 und 12 eingetragen. Die übersteigende Fläche und der hierauf entfallende Wert gehören in die Ziffern 13 und 14.

Für selbständig nutzbare Teilflächen muss u. U. der volle Bodenrichtwert angesetzt werden (Hinweis auf die Beispiele a und b in der Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises).

Liegenschaftszinssätze sind Kapitalisierungszinssätze, mit denen Verkehrswerte von Grundstücken je nach Grundstücksart im Durchschnitt marktüblich verzinst werden. Der maßgebende Liegenschaftszinssatz ist im Eingabefeld zu Ziffer 23 anzugeben. Sofern vom örtlich zuständigen Gutachterausschuss für das Wertermittlungsobjekt kein geeigneter Liegenschaftszinssatz zur Verfügung steht, wird im Rahmen der Arbeitshilfe hilfsweise ein typisierter Zinssatz in Abhängigkeit von der Grundstücksart, dem Zeitpunkt des Kaufvertrags und der Höhe des Bodenrichtwerts als Schätzung berücksichtigt.

Baujahr:

Das (ursprüngliche) Baujahr ist im Eingabefeld zu Ziffer 5 einzugeben. Ein wesentlicher Kritikpunkt am ersten bereitgestellten Berechnungsschema war die fehlende Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen, die in den letzten Jahren vor Grundstückserwerb durchgeführt wurden.

Das bisherige Fehlen des Regionalfaktors wurde vom BFH ausdrücklich kritisiert. Nunmehr ist dieser in der Arbeitshilfe eingearbeitet. Ein höherer Regionalfaktor führt zu einem höheren Gebäudeanteil. Umgekehrt ist aber auch ein niedrigerer Regionalfaktor anzugeben, sofern dieser marktgerecht ist.

Fraglich wird sein, ob der BFH weiterhin an seiner Rechtsprechung festhält, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung vorrangig ist und inwieweit die Kaufpreisaufteilung geeignet ist, Zweifel an der vertraglichen Kaufpreisaufteilung zu begründen.

8. Anlage KAP/SO – Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer

Quellenangabe: BMF-Schreiben v. 19.05.2022

Mit dem BMF-Schreiben v. 19.5.2022 fasste die Finanzverwaltung das über 300 Randziffern umfassende Schreiben bzgl. der Einzelfragen zur Abgeltungsteuer neu (vgl. BMF-Schreiben v. 19.5.2022 - IV C 1 – S 2252/19/10003 :009, BStBl 2022 I S. 742). Die letzte vollständige Neufassung erfolgte durch das BMF-Schreiben v. 18.1.2016 (IV C 1 – S 2252/10004 :017, BStBl 2016 I S. 85), welches im Laufe der Jahre durch mehrere Ergänzungsschreiben erweitert wurde. Allgemein besitzt das neugefasste BMF-Schreiben v. 19.5.2022 gem. der Rz. 324 für alle noch offenen Fälle Geltung, soweit die betreffenden Kapitalerträge nach dem 31.12.2008 zufließen und es sich um einen Veranlagungszeitraum handelt, der nicht vor dem Jahr 2009 liegt. Für all diese Sachverhalte sind die früheren BMF-Schreiben aufgehoben

(für die Aufzählung der einzelnen BMF-Schreiben vgl. Rz. 324 des BMF-Schreibens v. 19.5.2022).

a) Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 5 und 6 EStG

Mit Art. 5 des Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen v. 21.12.2019 (BGBl 2019 I S. 2875) wurde der § 20 Abs. 6 EStG zum VZ 2020 um zwei Verlustverrechnungskreise erweitert. Demnach dürfen Verluste aus Termingeschäften nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Stillhalterprämien und lediglich bis zu einer Höhe von 20.000 € verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG). § 20 Abs. 6 Satz 5 beschränkt die Verlustverrechnung bei uneinbringlichen Kapitalforderungen und Ausbuchung wertloser Kapitalanlagen auf jährlich 20.000 €. Das BMF nahm dazu bereits in zwei Schreiben Stellung (BMF, Schreiben v. 11.11.2020 - IV C 1 - S 2401/19/10003 :001, BStBl 2020 I S. 1134; BMF, Schreiben v. 3.6.2021 - IV C 1 - S 2252/19/10003 :002, BStBl 2021 I S. 723). Auch das nun neugefasste BMF-Schreiben enthält weitere Verwaltungsanweisungen zu den neuen Verlustverrechnungskreisen.

(1) Präzisierung des Geltungsbereichs des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG (Rz. 23 ff.)

Das BMF verweist insbesondere auf die Geltung des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG für bestimmte Produkte. So gilt es gem. Rz. 23 und 30 des BMF-Schreibens v. 19.5.2022 die Verrechnungsbeschränkungen für Verluste aus Termingeschäften zu berücksichtigen, wenn im Falle einer Ausübung einer Kauf- oder Verkaufsoption der Inhaber der Option durch das Geschäft einen Verlust erleidet, weil der Barausgleich, der anstelle der Lieferung des Basiswertes geleistet wird, die Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten des Optionsrechts nicht deckt. Gleiches gilt für Verluste aus der Veräußerung oder Glattstellung einer Option (Rz. 24 und 31) sowie einen Verlust aus dem wertlosen Verfall einer Option (Rz. 27 und 32). Auf Seiten des Stillhalters gilt es zu beachten, dass Verluste in Folge geleisteter Barausgleiche ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG fallen.

Zu den Verlusten aus Termingeschäften i. S. des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG zählen zudem solche, die durch Glattstellung oder Zahlung eines Differenzausgleichs durch einen der Beteiligten eines Future-Kontrakts entstehen (Rz. 36). Ebenfalls sind Verluste betroffen, die auf Differenzausgleich gerichtete Devisentermingeschäfte zurückzuführen sind (Rz. 38).

Nach Auffassung des BMF findet § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG auch bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen (z. B. Caps) Anwendung (Rz. 42 und 43). Dies gilt unabhängig davon, ob Ausgleichszahlungen zu leisten sind oder nicht. Letzteres hat lediglich Einfluss auf den Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung eines potenziellen Verlusts. Im Fall von getätigten Ausgleichszahlungen werden die Aufwendungen für den Erwerb der Zinsabgrenzungsvereinbarung im Zeitpunkt der ersten Ausgleichszahlung ertragsmindernd oder verlusterhöhend steuerlich berücksichtigt (Rz. 42). Andernfalls gelten die Rechtsgrundsätze für den Verfall von Optionen (Rz. 43), wonach die Aufwendungen für den Erwerb erst mit dem Verfall beim Gewinn i. S. des § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG berücksichtigt werden (Rz. 27 und Rz. 32). Die Anmerkung bzgl. der Berücksichtigung des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG findet sich außerdem in den Rz. 46 und 47 des BMF-Schreibens v. 19.5.2022, um

klarzustellen, dass auch Verluste durch Ausgleichszahlungen sowie Transaktionskosten bei Swaps unter dem Verlustverrechnungskreis der Termingeschäfte zu subsumieren ist.

b) Forderungsausfall (Rz. 59 ff.)

Die Finanzverwaltung hat sich der Rechtsauffassung zur Berücksichtigung von Forderungsausfällen inzwischen umfassend angeschlossen und erkennt nunmehr entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis entsprechende Verluste an (vgl. Rz. 60). Noch anhängige Rechtsbehelfsverfahren wurden bzw. werden entsprechend erledigt. Gleiches gilt für wertlos ausgebuchte Aktien (Rz. 63), dem wertlosen Verfall von Optionsrechten (Rz. 59) sowie für sog. „knock-out-Zertifikate“, die durch Überschreiten der sog. „knock-out-Schwelle“ wertlos geworden sind (vgl. Rz. 59).

Die Finanzverwaltung lässt nunmehr auch eine Verlustberücksichtigung zu, wenn die objektiv wertlosen Wirtschaftsgüter ohne Zahlung eines Entgelts aus dem Depot des Steuerpflichtigen auf ein Depot des Kreditinstituts ausgebucht werden. Eine Ausbuchung aus dem Depot kommt insbesondere in Betracht, wenn die Wirtschaftsgüter nicht mehr handelbar sind oder weil der Anleger nicht über die kleinste handelbare Einheit verfügt (vgl. Rz. 59).

Die Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung liegt vor, wenn dem Gläubiger keine gesetzlich gebilligte Möglichkeit zur Durchsetzung des Anspruchs offensteht. Davon ist insbesondere dann auszugehen, wenn das Insolvenzverfahren mangels Masse abgelehnt wurde. Nicht ausreichend ist die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners (vgl. FG Düsseldorf v. 18.07.2018 - 7 K 3302/17 E EFG 2018, 1645, Revision eingelegt, Az. des BFH: VIII R 28/18).

Auch der Verzicht auf eine nicht werthaltige Forderung steht einem Forderungsausfall gleich und führt nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Satz 2 sowie Abs. 4 EStG zu einem steuerlich anzuerkennenden Veräußerungsverlust (vgl. Rz. 61). Der Anerkennung des Verlusts steht die Freiwilligkeit des Verzichts nicht entgegen.

Generelle Voraussetzung für die Berücksichtigung ausfallbedingter Verluste ist nach § 52 Abs. 28 Satz 11, 16 und 17 EStG, dass die Kapitalanlagen grds. nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden. Bei Gesellschafterdarlehen ist zudem der Anwendungsvorrang des § 17 Abs. 2a EStG zu beachten (vgl. Rz. 60). Hierzu hat die Finanzverwaltung am 07.06.2022 ein umfassendes Anwendungsschreiben herausgegeben.

c) Fremdwährungsgewinne

Lange umstritten war die steuerliche Behandlung von Währungsgewinnen, die im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erzielt werden. Hier besteht grds. ein Normenkonflikt zwischen § 23 Abs. 1 Satz1 Nr. 2 EStG, der eine Besteuerung nur innerhalb der Jahresfrist vorsieht, und § 20 Abs. 4 EStG, nach dem im Falle der Veräußerung von Kapitalanlagen, die

in Fremdwährung getätigt werden, sowohl die Anschaffungskosten als auch der Veräußerungserlös – und nicht etwa erst der saldierte Betrag – in Euro umzurechnen sind. Hierdurch werden während der Haltedauer der Kapitalanlage sämtliche Währungsschwankungen steuerlich miterfasst.

Die Finanzverwaltung hat nunmehr ausführlich zur steuerlichen Behandlung von Währungsgewinnen Stellung genommen (vgl. Rz. 131).

Hiernach sind Währungsgewinne/-verluste aus der Veräußerung oder Rückzahlung einer verbrieften oder unverbrieften verzinslichen Kapitalforderung oder eines verzinslichen Fremdwährungsguthabens (verzinsliches Fremdwährungskonto) nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Abs. 4 Satz 1 EStG zu berücksichtigen. 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 i. S. v. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG vor. Dabei kommt es nicht darauf an, ob eine etwaige Fremdwährungskapitalforderung zugleich in Euro oder eine dritte Währung umgewandelt wird. Das Gleiche gilt, wenn die Fremdwährungskapitalforderung nach Fälligkeit erneut verzinslich angelegt wird oder auf ein anderes verzinsliches Konto bei demselben oder einem anderen Kreditinstitut umgebucht wird. Diese Vorgänge stellen steuerlich eine Veräußerung der ursprünglichen Kapitalforderung und zugleich eine Anschaffung einer neuen Kapitalforderung dar.

Die Prolongation täglich fälliger Kapitalforderungen (beispielsweise Tagesgeldanlagen) sowie die Änderung des Zinssatzes stellt für sich genommen keinen Anschaffungs- oder Veräußerungstatbestand dar, es sei denn das Guthaben wird erstmalig verzinslich oder ein bisher verzinsliches Guthaben wird erstmalig unverzinslich angelegt. Bei der Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Beträge zuerst veräußert werden.

Währungsgewinne/-verluste aus der Veräußerung oder Rückzahlung einer unverbrieften und unverzinslichen Kapitalforderung oder eines unverzinslichen Fremdwährungsguthabens sind dagegen weiterhin nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bei der Veräußerung des Fremdwährungsguthabens zu berücksichtigen. Wird der Fremdwährungsbetrag innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in Euro oder eine dritte Währung getauscht, so sind Währungsgewinne/-verluste die bereits bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasst wurden, nicht zusätzlich bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften zu erfassen (vgl. § 23 Abs. 2 EStG).

Vereinfachungsregelung

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 gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Abs. 4 Satz 1 EStG für Zahlungsmittel scheidet daher aus. Lediglich die mit diesen Fremdwährungsguthaben erzielten Zinsen unterliegen einer Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Hinweis

Die o.g. sind im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugsverfahrens erst ab dem 01.01.2024 anzuwenden, wobei hierbei auf den Anschaffungszeitpunkt der Kapitalforderung abzustellen ist (vgl. Rz. 324). Im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs bleiben daher Währungsgewinne insbesondere im Zusammenhang mit Kapitalrückzahlungen aus verzinsten Kapitalforderungen weiterhin unbesteuert. In diesen Fällen besteht für die betroffenen Anleger eine Erklärungspflicht nach § 32d Abs. 4 EStG.

d) Deltakorrekturverfahren

Korrekturen beim Kapitalertragsteuerabzug sind gem. § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG nur mit Wirkung für die Zukunft, d. h. nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Fehlers vorzunehmen.

Probleme ergeben sich in der Praxis bei der unzutreffenden Inanspruchnahme von „Freistellungs-Volumen“ beim Tod eines Bankkunden mit privaten Kapitalerträgen, der Tod eines Kunden dem Kreditinstitut regelmäßig erst nach einiger Zeit bekannt wird, ggf. sogar erst im Folgejahr des Todes oder noch später. Die Finanzverwaltung legt in diesen Fällen den Anwendungsbereich der sog. Deltakorrektur sehr weit aus.

In den Fällen eines gemeinsamen Freistellungsauftrages bei nachträglichem Bekanntwerden des Todes eines Ehegatten war schon nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung eine Korrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG zum Zeitpunkt der Kenntniserlangung durchzuführen.

Beispiel

Ehegatten/Lebenspartner A und B erteilen einen gemeinsamen Freistellungsauftrag gegenüber der Bank in Höhe von 1.602 €. Bei der Bank werden jeweils Einzelkonten und gemeinschaftliche Konten geführt. A verstirbt im Jahr 01. Ehegatte/Lebenspartner B teilt dies der Bank erst im Jahr 04 mit.

Lösung

Die Bank hat für die Einzelkonten von A und B sowie für die gemeinschaftlichen Konten eine Korrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG im Jahr 04 für die Jahre 02 und 03 durchzuführen. Eine Korrektur für das Todesjahr erfolgt nicht. Die Steuerbescheinigungen der Jahre 02 und

03 werden nicht korrigiert. B kann mit Wirkung zum 1. Januar 04 einen neuen Freistellungsauftrag erteilen.

Die Finanzverwaltung geht nunmehr jedoch auch bei Alleinstehenden mit erteilten Einzel-Freistellungsaufträgen und beim Tod eines Steuerausländers mit unbeschränkt steuerpflichtigen Erben von einer Anwendung des Deltakorrekturverfahrens aus (vgl. Rz. 241). Hiernach hat

- im Fall der Kenntniserlangung vom Tod eines Kunden im Todesjahr eine Korrektur durch das Kreditinstitut auf den Todestag zu erfolgen,

- in Fällen, in denen ein alleinstehender Kontoinhaber mit erteiltem Einzel-Freistellungsauftrag verstirbt und das Kreditinstitut erst im Folgejahr des Todes oder später von dem Tod erfährt, keine Deltakorrektur nach § 43a Absatz 3 Satz 7 EStG für den Verstorbenen zu erfolgen, da die Geschäftsbeziehung mit dem Tod endet, aber für dessen Erben eine Deltakorrektur auf den Todeszeitpunkt zu erfolgen,

- in Fällen, in denen ein Steuerausländer verstirbt und das Kreditinstitut erst im Folgejahr des Todes oder später von dem Tod erfährt, keine Deltakorrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG für den Verstorbenen zu erfolgen, da die Geschäftsbeziehung mit dem Tod endet, aber für dessen unbeschränkt steuerpflichtige Erben eine Deltakorrektur auf den Todeszeitpunkt zu erfolgen.

Beispiel

Steuerpflichtiger A hat einen Freistellungsauftrag gegenüber der Bank in Höhe von 801 € erteilt. A verstirbt am 1. Juni 01. Die Erben teilen dies der Bank erst im Jahr 02 mit. Am 1. Oktober 01 werden 100 € Zinsen auf dem Konto des A gutgeschrieben.

Lösung

Da die Geschäftsbeziehung zu A mit dem dessen Todestag endet, treten die Erben in die Geschäftsbeziehung zu der Bank ein. Für die zugeflossenen 100 € in 01 ist für die Erben eine Deltakorrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG im Jahr 02 für das Jahr 01 durchzuführen. Falls im Jahr 02 der Freistellungsauftrag weiterhin in Anspruch genommen wurde, ist von der Bank die Abrechnung für das Jahr 02 zu stornieren und neu für die Erben abzurechnen.

Abwandlung

Der verstorbene Kunde A war Steuerausländer und hatte die Steuerausländereigenschaft nachgewiesen. Die Erben des Kunden A sind alle unbeschränkt steuerpflichtig.

Lösung

Da die Geschäftsbeziehung zu A mit dem dessen Todestag endet, treten die Erben in die Geschäftsbeziehung zu der Bank ein. Für die zugeflossen 100 € in 01 ist für die Erben eine Deltakorrektur nach § 43a Absatz 3 Satz 7 EStG im Jahr 02 für das Jahr 01 durchzuführen. Falls im Jahr 02 keine Umschlüsselung der Steuerausländereigenschaft erfolgte und weitere Zinsen zugeflossen sind, ist von der Bank die Abrechnung für das Jahr 02 zu stornieren und neu für die Erben abzurechnen.

9. Rechtsprechung zum Arbeitszimmer

a) Aufgabegewinn bei abzugsbeschränktem häuslichem Arbeitszimmer

BFH, Urteil v. 16.6.2020 - VIII R 15/17,

Zusammenfassung der Entscheidung

Der Kläger gab seine nebenberufliche, selbständige Tätigkeit auf. Zu seinem (notwendigen) Betriebsvermögen gehörte ein häusliches Arbeitszimmer, für das der Kläger – da dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit gebildet hatte – aufgrund von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG Aufwendungen nur in begrenzter Höhe geltend machen konnte. Bei Ermittlung des Aufgabegewinns i. S. v. § 18 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 16 Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 EStG setzte der Kläger entsprechend § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG den gemeinen Wert des Arbeitszimmers an. Den Buchwert erhöhte er jedoch um die während der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit wegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Das FA berücksichtigte die Erhöhung des Buchwerts im Steuerbescheid nicht. Der hiergegen gerichtete Einspruch des Klägers wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Die nachfolgende Klage vor dem FG Hessen hatte keinen Erfolg (Urteil v. 1.2.2017 - 12 K 1282/15,. Das FG führte aus, dass eine Erhöhung des Buchwerts nicht mit dem Sinn und Zweck der Regelung vereinbar sei. Wirtschaftlich betrachtet käme es so zu einer Nachholung der AfA im Entnahme-/Veräußerungszeitpunkt, so dass das Abzugsverbot rückgängig gemacht würde.

Die dagegen gerichtete Revision begründet der Kläger insbesondere mit einer Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG aufgrund einer Ungleichbehandlung gegenüber § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG (Überschusseinkünfte). Demnach sind die Anschaffungs-/Herstellungskosten bei Ermittlung des Gewinns bzw. Verlusts aus Veräußerungsgeschäften um geltend gemachte AfA zu mindern. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll die Kürzung aber unterbleiben, wenn der Abzug der Aufwendungen aufgrund von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ausgeschlossen oder auf 1.250 € begrenzt ist (BMF, Schreiben v. 5.10.2000 - IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl 2000 I S. 1383, Rz. 39), weshalb eine Rückgängigmachung des Abzugsverbots nicht systemfremd sei.

Entscheidungsgründe

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Das FG habe demnach das Arbeitszimmer zutreffend gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten, vermindert um die AfA, berücksichtigt. Dies entspreche dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG,

wonach die betroffenen Aufwendungen den (Total-)Gewinn nicht mindern dürfen. Durch eine Rückgängigmachung im Zeitpunkt der Entnahme oder Veräußerung ergäbe sich keine vom Gesetzgeber gewollte Unterscheidung mehr zwischen Steuerpflichtigen, deren Aufwendungen unbeschränkt abzugsfähig waren und denen, die der Abzugsbeschränkung unterlagen. Eine teleologische Reduktion zum Zwecke der Berücksichtigung der (teilweise) nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben komme mangels eines sinnwidrigen Ergebnisses nicht in Betracht.
Der BFH erteilte auch dem vom Kläger angeführten Einwand der Ungleichbehandlung gegenüber § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG eine Absage. Eine analoge Anwendung scheide mangels planwidriger Regelungslücke aus. Zudem könnten nach Maßgabe des Dualismus der Einkunftsarten wegen der grundlegend unterschiedlichen Besteuerung von Betriebs- und Privatvermögen aus § 23 EStG keine allgemeingültigen Prinzipien für die Gewinnermittlung bei den betrieblichen Einkünften abgeleitet werden.
Der BFH teilte auch die verfassungsrechtlichen Bedenken des Klägers nicht. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG enthalte eine Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip, die dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entgegenstehe. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ergebe sich auch nicht aus einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber Steuerpflichtigen, die ein häusliches Arbeitszimmer zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt haben. Die unterschiedliche Erfassung von Wertsteigerungen im Privat- und Betriebsvermögen sei nach der Rechtsprechung des BVerfG mit dem Gleichheitssatz vereinbar (bspw. Beschluss v. 7.7.2010 - 2 BvR 748/05, Rz. 64).

Folgerungen:
Eine während der freiberuflichen Betätigung nur beschränkte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen wirkt sich auf die Ermittlung des Entnahme-/Veräußerungsgewinns nicht aus. Die Zuordnung des Arbeitszimmers zum Betriebsvermögen hat die vollumfängliche Verstrickung zur Folge. In diesem Zusammenhang ist auch auf eine weitere Entscheidung des VIII. Senats, ebenfalls v. 16.6.2020, hinzuweisen (VIII R 9/18https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeige/Doi/HAAAH-61591). Dabei kam der BFH zu dem Schluss, dass der Erlös aus der Veräußerung eines – diesmal zum gewillkürten – Betriebsvermögen gehörenden Pkws trotz vorangegangener Besteuerung einer Nutzungsentnahme in voller Höhe als Betriebseinnahme zu berücksichtigen sei. Bei der Besteuerung der Privatnutzung und der späteren Veräußerung handele es sich um getrennt zu betrachtende steuererhebliche Vorgänge. Die Nutzungsentnahme berühre weder den Buchwertansatz, noch führe sie zur Aufdeckung oder Überführung stiller Reserven in das Privatvermögen. Bei der – soweit beeinflussbaren – Entscheidung über die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen sollte folglich unter Berücksichtigung steuerlicher Vor- und Nachteile auch bereits das Nutzungsende (Entnahme, Veräußerung) in die Erwägungen miteinbezogen werden. So hat der BFH in seiner Entscheidung zur Besteuerung des Gewinns aus der Pkw-Veräußerung sogar angemerkt, dass dem Steuerpflichtigen alternativ auch die Erfassung einer Nutzungseinlage möglich gewesen wäre (unter II.B.1.a), wodurch der Pkw im Privatvermögen hätte belassen werden können. Zur Zuordnung von eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteilen von untergeordnetem Wert zum Privatvermögen vgl. außerdem § 8 EStDV.

b) Keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns für häusliche Arbeitszimmer

BFH, Urteil v. 1.3.2021 - IX R 27/19

Zusammenfassung der Entscheidung

Die Klägerin erzielte als Lehrerin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Im Rahmen dessen machte sie Aufwendungen für ein in ihrer Eigentumswohnung liegendes häusliches Arbeitszimmer geltend. Die Wohnung wurde innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 S. 62Satz 1 EStG veräußert. Streitig ist, ob der Gewinn aus der Veräußerung der Wohnung, soweit er auf das häusliche Arbeitszimmer entfällt, als sonstige Einkünfte i. S. v. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen ist.

Das FG Baden-Württemberg (Urteil v. 23.7.2019 - 5 K 338/19) behandelte den auf das in der selbst genutzten Wohnung liegenden häuslichen Arbeitszimmers entfallenden Veräußerungsgewinn aufgrund von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als steuerfrei, da dieses zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sei. Dem steht die Auffassung der Finanzverwaltung entgegen, die eine Nutzung zu Wohnzwecken – auch wenn der Abzug von Aufwendungen aufgrund von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 EStG ausgeschlossen oder eingeschränkt ist – verneint (BMF, Schreiben v. 5.10.2000 - IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl 2000 I S. 1383, Rz. 21). Das FG führte dazu aus, dass die (gesamte) Eigentumswohnung als Wirtschaftsgut i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzusehen sei, aufgrund mangelnder Verkehrsfähigkeit nicht jedoch das häusliche Arbeitszimmer. Für die Ausnahme von der Besteuerung i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sei es nicht schädlich, wenn ein untergeordneter Teil (ca. 10 %) des erworbenen und wieder veräußerten Wirtschaftsguts (Eigentumswohnung) ausschließlich zu betrieblichen Zwecken genutzt worden sei. Das Ausschließlichkeitskriterium in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Alt. 1 EStG sei als „zeitlich ausschließlich“ und nicht als „räumlich ausschließlich“ zu verstehen.

Die dagegen gerichtete Revision begründete das FA insbesondere damit, dass sich das Erfordernis eines eigenständigen Wirtschaftsguts „häusliches Arbeitszimmer“ weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus dem Sinn und Zweck der Norm ergebe. Auch wenn – entsprechend der Auffassung des FG – auf ein Gesamtwirtschaftsgut „Eigentumswohnung“ abgestellt werden sollte, sei die Veräußerung (sogar) insgesamt zu versteuern, da dieses nicht zur Gänze zu Wohnzwecken genutzt worden sei.

Entscheidungsgründe

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Das FG habe das – in der im Übrigen selbst bewohnten Eigentumswohnung liegende – häusliche Arbeitszimmer zu Recht aufgrund von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen. Weder die Gesetzesbegründung noch der Gesetzeszweck sprächen dafür, dass der Gesetzgeber das häusliche Arbeitszimmer von der Begünstigung hätte ausnehmen wollen. Eine private Mitbenutzung des Arbeitszimmers könne nicht vollständig ausgeschlossen werden. Demnach verbleibe bereits nach dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers regelmäßig eine jedenfalls geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Mangels einer Bagatellgrenze bzgl. einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken reiche für die Begünstigung des § 23 Abs. 1

Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG bereits eine geringe derartige Nutzung aus, um (typisierend) davon auszugehen, dass ein häusliches Arbeitszimmer stets auch zu eigenen Wohnwecken genutzt werde.
Entsprechend der Auffassung des FG beziehe sich das in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Alt. 1 EStG normierte Ausschließlichkeitskriterium nur auf die zeitliche (zwischen Anschaffung und Herstellung), nicht aber auf die räumliche Nutzung des Wirtschaftsguts (Wohnung inkl. Arbeitszimmer). Zum Gesetzeszweck führe der Gesetzgeber aus, dass er eine ungerechtfertigte Besteuerung bei Aufgabe eines Wohnsitzes (z. B. aufgrund von Arbeitsplatzwechsel) vermeiden wolle (BT-Drucks. 14/23 S. 180). Dies treffe auf das im Zuge des Wohnsitzwechsels mitveräußerte häusliche Arbeitszimmer ebenso zu, so dass eine Abgrenzung allein gegenüber fremden Wohnzwecken (insb. Fremdvermietung) zu erfolgen habe. Die Klägerin habe die Eigentumswohnung einschließlich des Arbeitszimmers ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Entgegen der Ausführungen des FG bedürfe es hierbei keiner Entscheidung zur Qualifikation des häuslichen Arbeitszimmers als Wirtschaftsgut i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG.

Folgerungen:
Der BFH hat die im Schrifttum bislang streitige Frage, ob der auf das häusliche Arbeitszimmer entfallende Veräußerungsgewinn von der Begünstigung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erfasst ist, zugunsten der Steuerpflichtigen beantwortet (für eine Befreiung z. B. Ratschow in Brandis/Heuermann, § 23 EStG, 162. EL, Rz. 55; dagegen Musil in Hermann/Heuer/Raupach, § 23 EStG, 313. EL, Rz. 130). In Bezug auf den Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers ist damit für Zwecke des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG stets unwiderlegbar zu vermuten, dass die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers auch zu eigenen Wohnzwecken erfolgt (Schießl, NWB 2021 S. 2763). Die Frage, ob es sich bei dem häuslichen Arbeitszimmer um ein eigenständiges Wirtschaftsgut handelt, wurde hingegen offengelassen (s. a. Kanzler, NWB 2018 S. 2252 f.). Für den Fall der Gewinneinkünfte hat der BFH dies in o. a. Entscheidung vom 16. Juni 2020 jedenfalls bejaht (VIII R 15/17, unter II.1.c). Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung der Rechtsprechung des BFH folgt. Bis zu einer abschließenden Reaktion sollten entsprechende Sachverhalte jedenfalls offengehalten werden.

Häusliches Arbeitszimmer und § 23 EStG

Blick in den Erklärungsvordruck 2022

Vordruckanpassung infolge BFH-Rechtsprechung

Private Veräußerungsgeschäfte

Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (z. B. Erbbaurecht) In den Zeilen 35 bis 41 bitte nur den steuerpflichtigen Anteil erklären.

Bezeichnung des Grundstücks (Lage) / des Rechts

31

32 Zeitpunkt der Anschaffung (z. B. Datum des Kaufvertrags, Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen) T T M M J J J J — Zeitpunkt der Veräußerung (z. B. Datum des Kaufvertrags, auch nach vorheriger Einlage ins Betriebsvermögen) T T M M J J J J

Nutzung des Grundstücks bis zur Veräußerung

33 X zu eigenen Wohnzwecken — vom T T M M J J J J bis T T M M J J J J — m²

34 X zu anderen Zwecken (z. B. Vermietung) — vom T T M M J J J J bis T T M M J J J J — m²

c) Häusliches Arbeitszimmer muss für die Tätigkeit nicht erforderlich sein

BFH, Urteil v. 3.4.2019 - VI R 46/17

Zusammenfassung der Entscheidung

Die Klägerin erzielte als Flugbegleiterin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Im Rahmen dessen machte sie Aufwendungen i. H. v. 1.250 € für ein in ihrem Einfamilienhaus liegendes häusliches Arbeitszimmer geltend, da für die dort verrichteten Tätigkeiten (u. a. das Abrufen persönlicher Dienstpläne, das Absolvieren von Online-Kursen) kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe (§ 9 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2, 3 Halbsatz 1 EStG). Streitig ist, ob die Aufwendungen auch dann zu berücksichtigen sind, wenn das Vorhalten eines Arbeitszimmers für die Tätigkeit als Flugbegleiterin nicht erforderlich ist.
Das FG Düsseldorf (Urteil v. 4.5.2017 - 8 K 329/15 E) versagte den Werbungskostenabzug, da die Klägerin Bürotätigkeiten, für die ihr kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, nur in einem geringen Umfang von weniger als 3,1 % ihrer gesamten Arbeitszeit verrichten müsse und das Arbeitszimmer für die Tätigkeit deshalb nicht erforderlich sei. Das FG räumte dabei ein, dass sich aus dem Wortlaut der Vorschrift eine Erforderlichkeit des häuslichen Arbeitszimmers nicht ableiten lässt. Jedoch sei es in Anbetracht der Entstehungsgeschichte sowie des Sinns und Zwecks der Regelung – der Vermeidung der Verschiebung von Kosten der privaten Lebensführung in den beruflichen Bereich – sachgerecht, auf die Erforderlichkeit des Aufwandes abzustellen.

Entscheidungsgründe

Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass das FG den Werbungskostenabzug in Bezug auf die – in zeitlicher Hinsicht – fehlende „Erforderlichkeit“ zu Unrecht abgelehnt habe und hob die Vorentscheidung auf. Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erfordere einen Raum, der seiner Ausstattung nach der Erzielung von Einnahmen dient und – in Bezug auf eine schädliche private (Mit-)Benutzung – (nahezu) ausschließlich

zur Erzielung von Einkünften genutzt wird. Ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der „Erforderlichkeit“ ergebe sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesbegründung. Vielmehr typisiere der Gesetzgeber in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG die Abzugsvoraussetzungen und -möglichkeiten anhand zweier Fallgruppen (kein anderer Arbeitsplatz, Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit). So werde die Erforderlichkeit der beruflichen oder betrieblichen Nutzung mit den beiden Fallgruppen (typisierend) unterstellt. Damit sollen Streitigkeiten über die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers gerade vermieden werden (u. a. BT-Drucks. 13/1686 S. 16).

Folgerungen:
Die Entscheidung wurde erst nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt. Sie war seit dem 25.7.2019 (lediglich) als NV-Entscheidung abrufbar. Die für den Steuerpflichtigen günstige Entscheidung sorgt für Klarheit bei Streitigkeiten über die (fehlende) Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers, die von der Finanzverwaltung immer wieder thematisiert wird. Bspw. vertritt die Finanzverwaltung mit Verweis auf das Urteil des FG Nürnberg v. 19.3.2012 (3 K 308/11), dass das Kriterium der Erforderlichkeit des häuslichen Arbeitszimmers für die betreffende Tätigkeit aus dem Sinnzusammenhang der Regelung ableitet, die Auffassung, dass der Betriebsausgabenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage i. d. R. nicht in Betracht kommt. So würden sich die dort zu erledigenden Arbeiten auf die Überwachung und Abrechnung nur eines Energie-Abnehmers und die Erstellung von einfachen Umsatzsteuervoranmeldungen und Gewinnermittlungen beschränken (OFD NRW v. 13.1.2016, akt. am 17.1.2019 und 19.4.2021 - S 2130-2011/0003-St 146; s. a. OFD Rheinland v. 10.7.2012). Bereits mit Urteil v. 8.3.2017 hatte der BFH entschieden, dass die Erforderlichkeit kein Merkmal des Abzugstatbestands ist (IX R 52/14). Ausreichend sei, dass der Raum dem Typus des Arbeitszimmers entspreche und überdies (nahezu) ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt werde. Eine mehr als nur untergeordnete (≥ 10 %) private (Mit-)Benutzung führt deshalb (weiterhin) zu einem Ausschluss des Aufwandsabzugs (BFH, Beschluss v. 27.7.2015 - GrS 1/14,; BMF, Schreiben v. 10.6.2017 - IV C 6 – S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 3). Insbesondere im Falle einer nur geringfügigen betrieblichen/beruflichen Nutzung sollten deshalb entsprechende Dokumentationen vorgehalten werden. Auch in Hinblick auf eine – anlässlich der Corona-Pandemie – erstmalige Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers müssen deshalb private Tätigkeiten in andere Bereiche der Wohnung verlagert werden (s. a. BMF, Schreiben v. 9.7.2021 - IV C 6 – S 2145/19/10006 :013). Darauf, dass die Steuerpflichtigen die Arbeiten, für die kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, z. B. auch am Küchentisch, im Esszimmer oder in einem anderen Raum hätten erledigen können, kommt es für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers hingegen nicht an.

10. Der Anwendungserlass zu § 7g EStG

BMF, Schreiben vom 15.06.2022 - IV C 6 - S-2139b / 21 / 10001 :001

a) Der Fall

Mit dem neuen Erlass wird zur Anwendung von § 7g Absatz 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) vom 21. Dezember 2020 (BGBl I 2020, 3096) Stellung genommen.

Die nachfolgend aufgelisteten Änderungen aus dem JStG gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2019 enden (§ 52 Abs. 16 EStG):

- Erhöhung der begünstigten Investitionskosten von 40 % auf 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten;

- Einführung einer einheitlichen Gewinngrenze von 200.000 € für alle Einkunftsarten als Voraussetzung für die Bildung eines IAB;

- Bildung eines IAB auch für vermietete Wirtschaftsgüter (unabhängig von der Dauer der Vermietung).

Darüber hinaus wurden folgende wesentliche Regelungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, eingeführt:

- Vermeidung einer Kompensation von Mehrsteuern aufgrund einer Außenprüfung o.Ä. durch nachträgliche Geltendmachung eines IAB, wenn dieser nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung in Anspruch genommen wird. Nunmehr darf das begünstigte Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des IAB noch nicht angeschafft oder hergestellt sein.

- Bei Personengesellschaften darf die Hinzurechnung des IAB nur in dem Vermögensbereich erfolgen, in dem auch der Abzug erfolgt ist. Dadurch soll erreicht werden, dass nur derjenige von einer Steuererleichterung profitiert, der auch eine Investition tätigt und eine Verlagerung vom Gesamthandsin den Sonderbereich oder umgekehrt vermeidet.

b) Die einschlägigen Vorschriften

§ 7g EStG

(1) 1Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast aus-schließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 50 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge). 2Investitionsabzugsbeträge können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Gewinn

a) nach § 4 oder § 5 ermittelt wird;

b) im Wirtschaftsjahr, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge nach Satz 1 und der Hinzurechnungen nach Absatz 2 200 000 Euro nicht überschreitet und […]

(2) 1Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts im Sinne von Absatz 1 Satz 1 können bis zu 50 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden; die Hinzurechnung darf die Summe der nach Absatz 1 abgezogenen und noch nicht nach den Absätzen 2 bis 4 hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen.

2Bei nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung oder der erstmaligen gesonderten Feststellung nach Absatz 1 in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträgen setzt die Hinzurechnung nach Satz 1 voraus, dass das begünstigte Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Investitionsabzugsbeträge noch nicht angeschafft oder hergestellt worden ist.

3Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 50 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzu rechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungs-grundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 2 und 2 a verringern sich entsprechend.

[…]

(4) 1Wird in den Fällen des Absatzes 2 ein begünstigtes Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Absatz 2 rückgängig zu machen. 2Wurden die Gewinne der maßgebenden Wirtschaftsjahre bereits Steuerfestsetzungen oder gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt, sind die entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheide insoweit zu ändern…

[…]

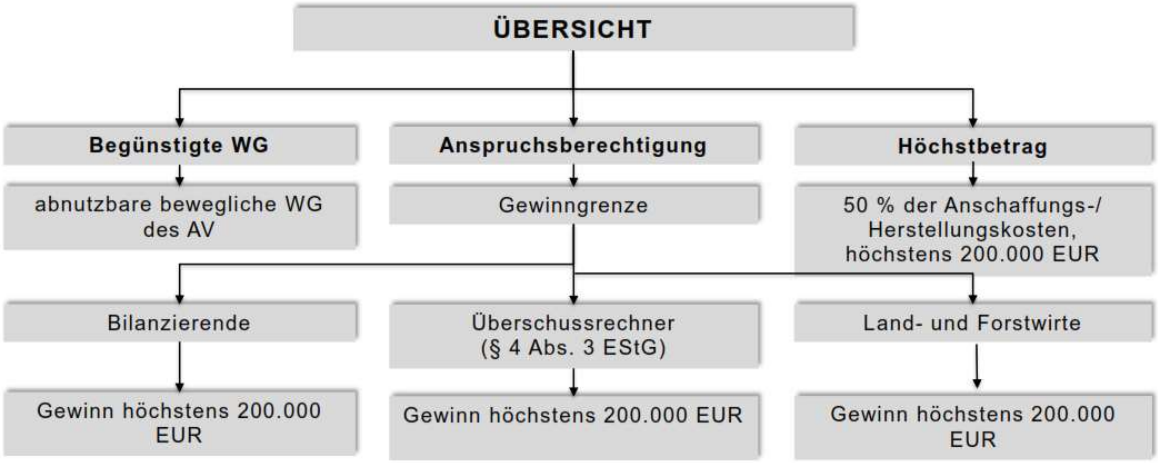
(7) 1Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften sind die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft tritt.2Vom Gewinn der Gesamthand oder Gemeinschaft abgezogene Investitionsabzugsbeträge können ausschließlich bei Investitionen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft nach Absatz 2 Satz 1 gewinnerhöhend hinzugerechnet werden.3Entsprechendes gilt für vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogene Investitionsabzugsbeträge bei Investitionen dieses Mitunternehmers oder seines Rechtsnachfolgers in seinem Sonderbetriebsvermögen.

c) Die Lösung nach BMF-Schreiben

Zweifelsfragen zur Anwendung von § 7g EStG

BMF, Schreiben v. 15.6.2022 – BStBl 2022 I, 945

- Umfangreiche Gesetzesänderungen durch das Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12. 2020 (= BGBl I 2020, 3096).
- Zum zeitlichen Anwendungsbereich siehe § 52 Abs. 16 EStG.
- Das vorliegende BMF-Schreiben nimmt zu den Gesetzesänderungen aus Verwaltungssicht umfassend Stellung.
- Zudem berücksichtigt das BMF-Schreiben die jüngere BFH-Rechtsprechung.



Die durch das JStG 2020 ausgelösten Änderungen ziehen sich durch das gesamte BMF-Schreiben. Hinzuweisen ist insbesondere auf folgende Punkte:

Gewinngrenze

Für die Gewährung eines IAB mussten bisher betriebliche Größenmerkmale in Abhängigkeit von der Einkunfts- und Gewinnermittlungsart geprüft werden. Für nach dem 31.12.2019 gebildete IAB spielen die Einkunftsarten und die Gewinnermittlungsarten keine Rolle mehr, denn es wurde eine einheitliche Gewinngrenze in Höhe von 200.000 € eingeführt. Hierzu äußert sich das BMF in den Rn. 11 bis 16.

Die Inanspruchnahme von IAB setzt die Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG bzw. Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG voraus (Rn. 12).

Nach Rn. 13 ist als maßgebender Gewinn der Betrag anzusehen, der ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gem. § 7g Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG der Besteuerung zugrunde zu legen ist; außerbilanzielle Korrekturen der Steuerbilanz sowie Hinzu- und Abrechnungen bei der Einnahmenüberschussrechnung sind zu berücksichtigen. Bei Körperschaften ist der steuerliche Gewinn ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gem. § 7g Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebend. Die Gewinngrenze ist für jeden Betrieb getrennt zu ermitteln und gilt unabhängig davon, wie viele Personen an dem Unternehmen beteiligt sind.

Wie bisher gilt: Hat der Steuerpflichtige mehrere Betriebe, ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen, ob die Gewinngrenze unterschritten ist.

Wird eine Steuerfestsetzung oder eine gesonderte Feststellung nachträglich mit der Folge geändert, dass die Gewinngrenze von 200.000 € überschritten wird, können ggf. in diesem Jahr geltend gemachte IAB nicht mehr berücksichtigt werden. Der entsprechende Steuer- oder

Feststellungsbescheid ist unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 und 172 ff. AO zu ändern (Rn. 16).

Abwandlung

- Einzelunternehmer A ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG.
- Der Gewinn laut Steuerbilanz beträgt 190.000 EUR.
- GewSt-Aufwand i.H.v. 20.000 EUR hat sich gewinnmindernd ausgewirkt.

Lösung

- Gewinngrenze ist überschritten – IAB-Bildung ist ausgeschlossen!
- Gewinn: 190.000 EUR + 20.000 EUR = 210.000 EUR

  (strittig: a. A. Reddig, RiBFH, DStR 2021, 2621 und Seifert, NWB 27/2021, 1975 mit Verweis auf die kapitalorientierte BFH-Rechtsprechung zu § 4 Abs. 4a EStG – BFH v. 3.12.2019 – X R 6/18, BStBl II 2021, 77)

Vermietete Wirtschaftsgüter

Die längerfristige Vermietung (länger als drei Monate) wird aufgrund der Änderung des § 7g Abs. 4 EStG nicht mehr als schädliche Verwendung angesehen. Das BMF erläutert hierzu, dass die Wirtschaftsgüter mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden müssen (Rn. 8).

Weitere Erläuterungen zu vermieteten Wirtschaftsgütern sind in Rn. 33 bis 44 zu finden. Die Miete muss als Betriebseinnahme erfasst sein, die Angemessenheit der Miete ist bei der Prüfung der betrieblichen Nutzung i.S.v. § 7g EStG jedoch unbeachtlich (Rn. 36). Bei nicht fremdüblichen und unangemessenen Mieten sind aber die allgemeinen Regelungen zu Nutzungsentnahmen und verdeckten Gewinnausschüttungen anzuwenden. Bei einer wegen sachlicher und personeller Verflechtung bestehenden Betriebsaufspaltung gilt die Verbleibensvoraussetzung grundsätzlich auch dann als erfüllt, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen das Wirtschaftsgut unentgeltlich überlässt (Rn. 38).

Nachträgliche Bildung

Die Bildung eines IAB für Investitionen, die zum Zeitpunkt der Geltendmachung bereits angeschafft oder hergestellt wurden, ist nach der gesetzlichen Neuregelung ausgeschlossen. In Rn. 25 erläutert das BMF diese Regelung näher. Die Hinzurechnung von IAB, die weder im Rahmen der Steuererklärung noch bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung oder der erstmaligen gesonderten Feststellung (Ablauf der Einspruchsfrist von einem Monat, § 355 Abs. 1 Satz 1 AO) geltend gemacht werden, setzt voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der jeweiligen Inanspruchnahme dieser IAB noch nicht angeschafft oder hergestellt worden ist. So können etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung zulässigerweise nachträglich beanspruchte IAB nur für Investitionen verwendet werden, die zeitlich nach der Inanspruchnahme erfolgen. Die Änderung ist

erstmalig für IAB, die in nach dem 31.12.2020 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, anzuwenden.

Wird die erstmalige Steuerfestsetzung oder erstmalige gesonderte Feststellung fristgerecht angefochten, ein IAB aber erst nach Ablauf der Einspruchsfrist gem.
§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO tatsächlich geltend gemacht (z.B. Einspruch gegen eine Steuerschätzung, Abgabe der Steuererklärung mit beanspruchten IAB erst nach der Monatsfrist), liegt kein Fall des § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG vor (Rn. 26).

Personengesellschaften und Gemeinschaften

Aufgrund der gesetzlichen Neuregelung in § 7g Abs. 7 EStG erfährt auch Rn. 5 eine erhebliche Änderung. Vom Gewinn der Gesamthand oder Gemeinschaft abgezogene IAB können nunmehr ausschließlich bei begünstigten Investitionen im Gesamthandvermögen gewinnerhöhend hinzugerechnet werden (§ 7g Abs. 7 Satz 2 EStG). Vom Sonderbetriebsgewinn eines Gesellschafters oder Gemeinschafters abgezogene IAB können wiederum ausschließlich bei begünstigten Investitionen im Sonderbetriebsvermögen dieses Gesellschafters oder Gemeinschafters sonderbetriebsgewinnerhöhend hinzugerechnet werden (§ 7g Abs. 7 Satz 3 EStG).

Zeitliche Anwendung

In Rn. 58 bis 59 wird der zeitliche Anwendungsbereich des BMF-Schreibens definiert: Grundsätzlich ist dieses erstmals für IAB anzuwenden, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden; die abweichenden Anwendungsregelungen werden hier ebenso beschrieben.

Für IAB, die in vor den in Rn. 58 genannten endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen wurden, bleiben § 7g EStG a.F. sowie die BMF-Schreiben vom 20.03.2017 (BStBl I 2017, 423) und 26.08.2019 (BStBl I 2019, 870) weiter maßgebend. Das gilt auch für die Frage, ob IAB bis zu 40 % oder bis zu 50 % nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechnet werden können, und ebenso für das Tatbestandsmerkmal der Vermietung i.S.d. § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG.

d) Der praktische Hintergrund

Die Bildung von IAB ist bei vielen kleinen und mittleren Unternehmen regelmäßig ein Thema, mit dem erhebliche Steuereffekte erzielt werden können. Regelungen zum Umgang der Verwaltung mit den zahlreichen Änderungen ab 2020 wurden dringlich erwartet.

e) Anmerkungen

Über die Gesetzesänderungen hinaus werden zahlreiche Urteile in den Erlass aufgenommen:

Bilanzänderung

Die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellt nach den Ausführungen in Rn. 27 ein steuerrechtliches Wahlrecht dar, das im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG innerhalb der Steuerbilanz ausgeübt wird. Eine Änderung des ausgeübten Wahlrechts ist nur nach Maßgabe der Regelungen zur Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2
EStG zulässig. Unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 27.05.2020 - XI R 12/18,
BStBl II 2020, 779 gilt diese Aussage auch für die Änderung des im Rahmen einer Überleitungsrechnung ausgeübten Wahlrechts.

Rückgängigmachung

Auch in Rn. 29 wurde die aktuelle BFH-Rechtsprechung eingearbeitet (BFH, Urteil vom 03.12.2019 - X R 11/19, BStBl II 2020, 276). IAB sind hiernach auch dann rückgängig zu machen, wenn der Steuerpflichtige zwar fristgerecht begünstigte Investitionen tätigt, es aber unterlassen hat, in einem Vorjahr abgezogene IAB außerbilanziell entsprechend hinzuzurechnen, und das Finanzamt auf dieser Grundlage einen nicht mehr änderbaren Steuerbescheid für das Jahr der Investitionen erlassen hat.

Verbleibens- und Nutzungsfristen

Eine betriebliche Nutzung liegt entweder bei einer Verwendung des Wirtschaftsguts in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs oder bei einer Vermietung (Nutzungsüberlassung gegen Entgelt) vor. Die betriebliche Nutzung ist nach Rn. 36 funktional zu prüfen, so dass ein Wirtschaftsgut (z.B. Werkzeug) auch dann einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs zuzurechnen sein kann, wenn es sich räumlich im Betrieb eines anderen befindet (vgl. hierzu BFH, Urteil vom 03.12.2020 - IV R 16/18, BStBl II 2021, 382).

Mit Urteil vom 28.07.2021 - X R 30/19 entschied der BFH (entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung), dass es für die Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen genüge, wenn der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts aufgegeben wird und das Wirtschaftsgut nicht für ein volles Kalenderjahr bzw. einen vollen Zwölfmonatszeitraum nach dem Wirtschaftsjahr seiner Anschaffung oder Herstellung, sondern lediglich während des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Dem schließt sich das BMF in Rn. 39 an: Wird der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts aufgegeben oder veräußert, müssen die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen (nur) bis zum Schluss des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres i.S.v. § 8b EStDV erfüllt sein.

Nachweis der Pkw-Nutzung

Bei Pkw musste - nach Auffassung der Finanzverwaltung - bislang ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch als Nachweis des Umfangs der betrieblichen Nutzung im maßgebenden Nutzungszeitraum vorgelegt werden. Nach Rn. 43 kann die Nutzung des Kfz vom Steuerpflichtigen nun "anhand geeigneter Unterlagen" dargelegt werden. Das BMF folgt damit der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 15.07.2020 - III R 62/19 und ganz aktuell Urteil vom 16.03.2022 - VIII R 24/19). Bei Anwendung der sog. 1-%-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) ist ohne Vorlage ergänzender Belege, die eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung des Kfz zweifelsfrei dokumentieren, jedoch von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen.

Verfahrensrechtliche Besonderheiten

§ 7g Abs. 3 und 4 EStG enthalten eigene Änderungsvorschriften und Ablaufhemmungen der Festsetzungsfrist zur Rückabwicklung von IAB. In Rn. 55 wird beschrieben, dass diese als spezielle Korrekturvorschriften lediglich punktuelle Rückgängigmachungen von IAB ermöglichen, über diesen Rahmen hinausgehende Gewinnänderungen können nur vorgenommen werden, wenn diese durch andere Änderungsvorschriften der AO gedeckt sind. Dies gilt auch für Fehler, die dem Finanzamt im Zusammenhang mit der Rückgängigmachung von IAB unterlaufen sind.

11. Einzelfragen zur ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token

BMF, Schreiben v. 10.5.2022 - IV C 1 – S 2256/19/10003 :001, BStBl 2022 I S. 668

a) Einleitung und Begriffsbestimmung (Rz. 1 ff.)

Ertragsteuerliche, bisher nicht abschließend rechtssicher eingeordnete, Tatbestände mit sog. Kryptowährungen liegen seit 2009 vor. Nachdem das BMF im Jahr 2021 einen Entwurf eines Schreibens hierzu veröffentlicht hatte, liegt nun die finale Fassung des Schreibens zur ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token vor, welches auf alle offenen Fälle anzuwenden ist (BMF, Schreiben v. 10.5.2022 - IV C 1 – S 2256/19/10003 :001, BStBl 2022 I S. 668). Somit hat die Finanzverwaltung erstmals ihre ertragsteuerliche Auffassung in diesem Themenbereich dargelegt. Die umsatzsteuerliche Beurteilung von virtuellen Währungen und Token wird bereits im BMF-Schreiben v. 27.2.2018 - III C 3 – S 7160-b/13/10001, BStBl 2018 I S. 316 behandelt. Im vorliegenden Beitrag werden die wesentlichen Aussagen des BMF dargelegt und kurz eingeordnet (weiterführend und kritisch zum aktuellen Stand der ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen vgl. z. B. Schroen, nwb 2022 S. 2043; Krüger, StuB 2022 S. 488). Um die nachfolgend dargelegten wesentlichen Beurteilungen des vorliegenden BMF-Schreibens verstehen zu können, werden zu Beginn, wie im BMF-Schreiben selbst, die wichtigsten Begriffe erläutert bzw. im Sinne dieses Schreibens definiert.

Blockchain wird als dezentrale Datenbanktechnologie beschrieben, deren Einträge in Blöcken aneinandergeknüpft und öffentlich einsehbar sind. Diese Einträge werden über Konsensmechanismen erzeugt und sind daher manipulationssicher und unveränderbar.

Virtuelle Währungen werden als digital dargestellte Werteinheiten, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert und damit nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzen, beschrieben. Diese können aber als Tauschmittel akzeptiert und auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden (z. B. Bitcoin, Ether). Hierfür wird in der Praxis der Begriff „Coin“ verwendet. Jede virtuelle Währung nutzt eine eigene Blockchain.

Token sind digitale Einheiten, denen bestimmte Ansprüche oder Rechte zugeordnet sind. Sie nutzen bestehende Blockchains. Es gilt festzuhalten, dass Token somit die Infrastruktur einer übergeordneten Blockchain nutzen bzw. auf dieser aufbauen. Viele Token basieren auf dem Ökosystem der Ethereum-Blockchain. Beispiele für Token sind Tether und USDC. Für sog. Currency oder Payment Token (Einsatz als Zahlungsmittel) wird im BMF-Schreiben auch der Begriff „virtuelle Währung“ verwendet. Weitere „Tokenarten“ sind Utility Token (Vermittlung von Nutzungsrechten) und Security Token (vergleichbar mit Wertpapieren), die in Equity Token (Beteiligungs- und/oder Dividendenrechte) und Debt Token (Anspruch auf Zahlung eines Betrags) sowie Kombinationen aus den unterschiedlichen Möglichkeiten eingeteilt werden.

Im Rahmen der Blockerstellung erhalten Netzwerkteilnehmer (Bruchteile von) Einheiten digitaler Währungen als Gegenleistung. Hier wird zwischen zwei Verfahren unterschieden. Beim Proof of Work (z. B. Bitcoin und aktuell noch Ethereum) werden von leistungsstarker IT-Hardware komplexe Rechenaufgaben gelöst, die bei Erfolg zum Anhängen eines Blockes in der BlockS. 42chain berechtigen. Beim Proof of Stake (z. B. Cardano, zukünftig auch Ethereum) berechtigt das Halten der virtuellen Währung zur Validierung eines neuen Blockes. Hierdurch leitet sich auch der Begriff Staking ab. Staking ist mittlerweile aber weiter zu verstehen, weil viele Protokolle (Token) Staking als Anreiz für Ihre Tokenhalter nutzen, ohne dass durch Token eine Validierung von Blöcken geschieht.

In einer **Wallet** werden Coins oder Token verwaltet (wobei die Wallet technisch gesehen nur den privaten Schlüssel zum Zugang des Coins oder des Tokens beinhaltet). Dies kann eine eigene Softwarewallet (Computerprogramm oder Browsererweiterung) oder Hardwarewallet (i. d. R. ein USB-Stick-ähnliches Gerät) sein oder die Wallet einer zentralen Börse, die eine Art Sammelverwahrung der Schlüssel ihrer Nutzer vornimmt.

Token werden häufig im Wege eines Initional Coin Offering (ICO) gegen Echtgeld oder andere Coins oder Token ausgegeben und dienen dem Projekt zum Einsammeln von Kapital.
Lending bezeichnet das Verleihen von Coins oder Token. Der Verleiher erhält hierfür eine Gebühr.

Bei einer (Hard) Fork kommt es zu einer Spaltung der Blockchain. Die Nutzer erhalten für eine Einheit der virtuellen Währung eine Einheit der neuen virtuellen Währung.

Bei einem **Airdrop** erhält der Nutzer Token in seine Wallet, ohne dass er diese entgeltlich erworben hat. Airdrops werden häufig im Rahmen von Werbeaktionen durchgeführt, bei dem der Nutzer z. B. bestimmte Links in den sozialen Medien teilt oder sich mit seinen persönlichen Daten registriert und dafür Token erhält.

b) Ertragsteuerliche Einordnung als Wirtschaftsgut (Rz. 31 f., 41 und 76)

Kryptowährung und BMF-Schr. v. 10.5.2022 (BStBl I 2022, 668)

- FinVerw. geht von einem „Wirtschaftsgut" aus (Rz. 30)
- Blick in die aktuelle Rechtsprechung zur Wirtschaftsguteigenschaft:

  ja = FG Baden-Württemberg v. 11.6.2021 – 5 K 1996/19, EFG 2022, 163, rkr.

  FG Köln v. 25.11.2021 – 14 K 1178/20, EFG 2022, 677, Rev. Az. BFH: IX R 3/22

  nein = FG Nürnberg, Beschluss v. 8.4.2020 – 3 V 1239/19

Beratungshinweis

- Höchstrichterliche Rechtsprechung fehlt.
- Vergleichbare Sachverhalte sollten offen gehalten werden.

Aus virtuellen Währungen und Token können Nutzer insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EStG), nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), Kapitalvermögen (§ 20 EStG), privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG) oder sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) beziehen. Einheiten von virtuellen Währungen und Token sind Wirtschaftsgüter. Sie sind ein Vermögensvorteil, der vom Eigentümer (Inhaber des privaten Schlüssels) an andere Personen veräußert (zugewiesen) werden kann. Durch das Vorhandensein von Marktpreisen ist eine selbstständige Bewertung möglich. Dieser grundsätzlichen Einordnung als Wirtschaftsgut ist zuzustimmen und entspricht der Rechtsprechung der Finanzgerichte (vgl. z. B. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 20.6.2019 - 13 V 13100/19, rkr.; FG Nürnberg, Urteil v. 8.4.2020 - 3 V 1239/19, EFG 2020 S. 1074, rkr.; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 11.6.2021 - 5 K 1996/19, EFG 2022 S. 163, rkr.; FG Köln, Urteil v. 25.11.2021 - 14 K 1178/20, EFG 2022 S. 677, Rev. BFH: IX R 3/22; kritisch z. B. Schroen, DStR 2019 S. 1369; Andres, DStR 2021 S. 1630). Soweit der Token z. B. keine ablaufbare Lizenz oder ähnliches repräsentiert, liegen m. E. nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter vor, die den bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen entsprechend dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzurechnen sind. Das BMF spricht von Wirtschaftsgütern materieller Art. Damit greift das Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG nicht. Debt Token können beim Emittenten Verbindlichkeiten darstellen.

c) Ertragsteuerliche Einordnung von Tätigkeiten im Zusammenhang mit virtuellen Währungen und Token (Rz. 33 ff.)

aa) Einkünfte im Zusammenhang mit der Blockerstellung (Rz. 33 ff.)

Der Empfang von Einheiten virtueller Währungen als Gegenleistung bei der Blockerstellung stellt bei beiden Verfahren (Proof of Work oder Proof of Stake) einen Anschaffungsvorgang dar. Es kann sich entweder um eine private oder gewerbliche Tätigkeit handeln.

Dabei werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb entweder schon kraft Rechtsform erzielt oder wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG vorliegen. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist grundsätzlich zu bejahen. Ebenso liegt keine private Vermögensverwaltung vor (Dienstleister). Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches sind die erhaltenen Einheiten nach den allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen entweder dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Die Anschaffungskosten entsprechen dem Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung. Im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung führt der Zugang von Einheiten virtueller Währungen im Rahmen eines tauschähnlichen Vorgangs zu Betriebseinnahmen. Die Anschaffungskosten sind erst im Zeitpunkt der Entnahme oder Veräußerung im Zuflusszeitpunkt des Erlöses als Betriebsausgaben abzuziehen. Das gilt auch im Umlaufvermögen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.
Können die Einkünfte aus der Blockerstellung keiner anderen Einkunftsart zugeordnet werden, handelt es sich um sonstige Einkünfte aus Leistungen i. S. des § 22 Nr. 3 EStG (Freigrenze 256 €). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn mangels Nachhaltigkeit keine gewerblichen Einkünfte vorliegen. Die erlangten Einheiten sind mit dem Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen. Werbungkosten, z. B. für Stromkosten, können geltend gemacht werden.

bb) Einkünfte aus Staking – wenn der Nutzer nicht selbst an der Blockerstellung beteiligt ist (Rz. 48 ff.)

Stellt der Nutzer nur seine Einheiten einer virtuellen Währung oder eines Tokens z. B. auf einer Plattform zur Verfügung und erhält er hierfür eine Gegenleistung, stellt diese in der Regel Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG dar (private Vermögensverwaltung). Die erlangten Einheiten sind mit dem Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen. Soweit die genutzten Einheiten zu einem Betriebsvermögen gehören, stellen die Gegenleistungen Betriebseinnahmen dar. Die erhaltenen Einheiten sind im Zeitpunkt des Zugangs mit dem Marktpreis zu aktivieren bzw. anzusetzen.

cc) Einkünfte aus Veräußerungen von virtuellen Währungen und Token (Rz. 51 ff.)

Handelt es sich bei den veräußerten Einheiten um Betriebsvermögen, liegen Betriebseinnahmen vor. Die (fortgeführten) Anschaffungskosten sind abzuziehen. Wenn die jeweiligen individuellen Anschaffungskosten nicht ermittelbar sind, kann auf durchschnittliche Anschaffungskosten zurückgegriffen werden. Die wiederholte Anschaffung und Veräußerung virtueller Währungen oder Token im Privatvermögen kann eine gewerbliche Tätigkeit darstellen (vgl. Kriterien zum gewerblichen Wertpapier- und Devisenhandel, H 15.7 (9), An- und Verkauf von Wertpapieren, EStH).S. 44
Handelt es sich bei den veräußerten Einheiten um Privatvermögen, können Gewinne Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (Steuerfreiheit bei Gewinnen unter 600 € nach § 23 Abs. 3 Satz 5

EStG). Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich aus dem Veräußerungserlös abzüglich der Anschaffungs- und Werbungskosten. Dabei ist der Veräußerungserlös der in Euro erhaltene Gegenwert oder aber bei Tausch gegen eine andere virtuelle Währung oder Token der Marktkurs des erhaltenen Wirtschaftsgutes. Dieser Wert stellt gleichzeitig die Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsgutes dar. Die Verwendungsreihenfolge der veräußerten Einheiten ergibt sich grundsätzlich durch Einzelbetrachtung. Ist dies nicht möglich, gelten die zuerst angeschafften Einheiten als veräußert und für die Wertermittlung ist die Durchschnittswertmethode anzuwenden. Aus Vereinfachungsgründen kann für Zwecke der Wertermittlung das FiFo-Verfahren (walletbezogen) angewendet werden.
Die Verlängerung der Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG kommt bei virtuellen Währungen nicht zur Anwendung. Diese Auffassung des BMF verstößt gegen den Wortlaut von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG und wird (wohl daher) auch nicht begründet. Token werden hier nicht genannt. Durch den Begriff „virtuelle Währungen“ sind aber Token die als Zahlungsmittel verwendet werden auch von dieser Regelung betroffen. Steuerpflichtige die tatsächlich veräußert haben, sollten sich je nach Vorteil (Gewinn- oder Verlustsituation) auf den Wortlaut des Gesetzes (Verlustfall) oder das BMF-Schreiben (Überschussfall) berufen.

dd) Lending (Rz. 64 f.)

Im Betriebsvermögen stellen die erhalten Einheiten aus dem Lending Betriebseinnahmen und im Privatvermögen steuerbare Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG dar. Die erhaltenen Einheiten werden angeschafft und mit dem Marktkurs im Zeitpunkt des Zuflusses bewertet.
ee) Ertragsteuerliche Behandlung der durch Hard Forks erhaltenen Einheiten einer virtuellen Währung (Rz. 66 ff.)
Im Betriebsvermögen stellt der Erhalt der Einheiten einer neuen virtuellen Währung einen Anschaffungsvorgang dar. Die Anschaffungskosten, der vor der Hard Fork existierenden virtuellen Währung, sind auf die alte und die neue virtuelle Währung im Verhältnis der Marktkurse der alten und neuen Einheiten aufzuteilen.
Im Privatvermögen führt eine Hard Fork nicht zu Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG. Die Veräußerung der neuen Einheiten kann zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führen, wenn die Anschaffung der alten Einheiten weniger als ein Jahr vor dem Veräußerungszeitpunkt der neuen Einheiten liegt. Die Aufteilung erfolgt wie im Betriebsvermögen.

ff) Ertragsteuerliche Behandlung der durch Airdrops erhaltenen Einheiten einer virtuellen Währung uns sonstige Token (Rz. 69 ff.)

Soweit der Erhalt von Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token betrieblich veranlasst ist, liegen Betriebseinnahmen vor. Die Einheiten sind mit dem Marktkurs im Zeitpunkt des Zuflusses zu bewerten.S. 45
Soweit der Erhalt privat veranlasst ist, kann dieser zu sonstigen Einkünften aus einer Leistung i. S. des § 22 Nr. 3 EStG führen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn bestimmte Inhalte in den sozialen Medien geteilt werden oder persönliche Daten, die über die bloße Walletadresse

hinausgehen, zur Verfügung gestellt werden. Ist bei der Zuteilung des Airdrops allerdings ein Zufallselement vorhanden, wird der Zurechnungszusammenhang von Leistung und Gegenleistung unterbrochen oder überlagert. Die erhaltenen Einheiten sind im Falle der Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG mit dem Marktkurs im Zeitpunkt des Erwerbs anzusetzen. Ist ein solcher noch nicht ermittelbar, kann der Ansatz mit 0 € erfolgen.

gg) Initial Coin Offering (ICO) (Rz. 76)

Bei einem ICO werden Token vom Emittenten i. d. R. im Tausch gegen Fiatgeld oder Einheiten virtueller Währungen oder Token selbst herausgegeben. Im Betriebsvermögen des Emittenten können diese sowohl Eigenkapital als auch Fremdkapital darstellen. Token sind beim Emittenten selbst hergestellte Wirtschaftsgüter, die mit den Herstellungskosten zu aktivieren sind. Beim Tausch der Token (ICO) realisiert der Emittent einen Gewinn oder Verlust, soweit nicht entsprechende Verbindlichkeiten oder Kapitalbeträge zu passivieren sind.

hh) Besonderheiten und Utility und Security Token (Rz. 77 ff.)

Im Betriebsvermögen können die Token in Abhängigkeit von ihrer Ausgestaltung als Wirtschaftsgüter unter den Finanzanlagen oder als Forderungen zu bilanzieren sein. Für die weitere Beurteilung gelten die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze.
Werden Utility Token im Privatvermögen eingelöst, ist dies ertragsteuerlich unbeachtlich (keine Veräußerung mangels entgeltlicher Übertragung auf Dritte, wenn lediglich die in den Token verkörperten Ansprüche auf ein Produkt oder eine Dienstleistung eingelöst werden). Bei einer Veräußerung können Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegen. Im Privatvermögen können auch Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) generiert werden. Die ertragsteuerliche Einordnung der laufenden Einkünfte unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 7 EStG und der Veräußerungsgewinne unter § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 7 EStG hängt von der Ausgestaltung der Token im Einzelfall ab. Handelt es sich bei dem vom Token vermittelten Recht um eine Schuldverschreibung, kommt es für die ertragsteuerliche Einordnung der hieraus resultierenden Erträge bzw. Gewinne darauf an, ob insoweit eine Kapitalforderung i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG oder ein bloßer Sachleistungsanspruch begründet wird. Bei Letzterem führen Veräußerungen gegebenenfalls zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und laufende Zahlungen zu sonstigen Einkünften i. S. des § 22 Nr. 3 EStG.

ii) Mögliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG (Rz. 88 f.)

Bei verbilligtem oder unentgeltlichem Bezug von Token durch den Arbeitnehmer kann ein Lohnbestandteil in Form einer Geldleistung (§ 8 Abs. 1 EStG) oder eines Sachbezugs (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) vorliegen. U. E. sollten Currency oder Payment Token (Zahlungsmittel), Debt Token (Zahlungsanspruch) und ggf. Equity Token (Dividendenanspruch) als Geldleistung einzuordnen sein. Dies gilt, wenn auch nicht im BMF-Schreiben erwähnt, für virtuelle

Währungen. Der Zufluss als Sachbezug erfolgt mit Buchung im Wallet oder bei Veräußerung des Anspruchs auf Übertragung ins Wallet.

d) Fehlende Aussagen und aktuelle Entwicklungen

aa) Allgemeines

Das BMF-Schreiben ist kein abschließender und umfassender Leitfaden der ertragsteuerlichen Einordnung von Tätigkeiten im Rahmen von virtuellen Beteiligungen und Token. Zum einen fehlt es bisher an höchstrichterlicher Rechtsprechung, welche die Auffassung des BMF bestätigt, zum anderen hat das vorliegende Schreiben nur einen begrenzten Anwendungsbereich (Rz. 2) und es gilt grundsätzlich jede „Kryptowährung" sowie deren rechtliche und technische Eigenschaften im Einzelfall (vgl. Rz. 30) zu beurteilen. Überhaupt nicht angesprochen werden z. B. DeFi (Decentralized Finance), Yield-Farming, Liquidity Mining oder NFT (Non Fungible Token).

bb) Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten

Am 18.7.2022 hat das BMF einen Entwurf eines Ergänzungsschreibens zum vorliegenden Schreiben an ausgewählte Interessensvertreter und Verbände mit der Möglichkeit um Stellungnahme versandt. Inhalt sind die Steuererklärungs-, Mitwirkungs- sowie Aufzeichnungspflichten bei virtuellen Währungen und sonstigen Token. Bisher sind im Rahmen der Besteuerung von virtuellen Währungen und Token, die Steuerpflichtigen die wesentliche, wenn nicht sogar einzige, Erkenntnisquelle der Finanzverwaltung. Um Schätzungen (§ 162 AO) zu vermeiden, sollen Steuerpflichtige z. B. folgende Daten und Belege mitteilen:

- Wallet-Adressen und Plattformen,
- Wallet-Bestände,
- Anschaffungszeitpunkt und -vorgang (Kauf/Tausch, ICO, Mining/Forging, Staking, Lending etc.) und Veräußerungszeitpunkt
- Darstellung eines Airdrops,
- Anschaffungskosten und sonstige Kosten,
- Veräußerungserlös und -kosten,
- Verwendungsreihenfolge,
- Summen der Einkünfte nach § 22 Nr. 3 und §§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Im Betriebsvermögen sind die Regelungen der §§ 238 ff. HGB sowie der betroffenen Einzelsteuergesetze zu beachten. Ebenso sind die Pflichten im Rahmen der §§ 146, 147 AO insbesondere auch der Datenzugriff zu beachten. Für Softwarelösungen gilt es, eine entsprechende Verfahrensdokumentation vorzuhalten.

Nochmal zur Erinnerung:

Private Veräußerungsgeschäfte – Grundstücke

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

Veräußerung von Grundstücken bzw. grundstücksgleichen Rechten

Frist:
Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt nicht mehr als 10 Jahre

Nicht steuerbar
- Alternative 1: Nutzung im Zeit-raum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken
- Alternative 2: Nutzung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

Veräußerungsgeschäfte bei **anderen Wirtschaftsgütern**

Fristen:
- Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt nicht mehr als **1 Jahr**
- Bei WG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf 10 Jahre

Nicht steuerbar
Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG

Veräußerung von Wirtschaftsgütern **vor** deren **Erwerb**

Besteuerungsausnahmen

§ 23 ABS. 1 NR. 1 S. 3 EStG

Alternative 1

Ausschließliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ab Erwerb bis zur Veräußerung

Alternative 2

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und der vorangegangenen beiden Jahre

Beratungshinweis
- Mitveräußerung von Inventar gehört nicht zum Grundstück.
- Inventar kann allenfalls nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst werden.
- Erfassung scheidet i.d.R. aus, weil es sich um die Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs handelt – FG Münster v. 3.8.2020 – 5 K 2493/18 E (anders Gegenstände mit Wertsteigerungspotenzial wie z. B. Oldtimer)
- Kostenaufteilung „Grundstück“ und „Inventar“ in den Notarvertrag aufnehmen.

Besteuerungsausnahmen

Alternative 2

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und der vorangegangenen beiden Jahre

Jahr der Veräußerung

Nutzung zumindest an einem Tag zu eigenen Wohnzwecken

Jahr vor der Veräußerung

Nutzung durchgehend zu eigenen Wohnzwecken

Zweitjahr vor der Veräußerung

Nutzung zumindest an einem Tag zu eigenen Wohnzwecken

Beratungshinweis
- BFH-Beschlüsse v. 3.8.2022 – IX B 16/22 + IX B 17/22

BFH v. 3.8.2022 – IX B 16/22 + IX B 17/22

- Erwerb: Kaufvertrag v. 16.6.2014
- Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bis 4/2022
- Nutzung zu fremden Wohnzwecken (z. B. infolge Trennung der bisherigen Ehegatten) 5-12/2022
- Verkauf mit Kaufvertrag v. 14.12.2022

- Rechtsfolge: Einkünfte nach § 23 EStG sind nicht zu erfassen.

Beratungshinweis

- Bei Abschluss des Kaufvertrags in 2023 wird § 23 EStG ausgelöst.

C. Anlagen

BMF-Schreiben v. 15.6.2022