

# FINANZBUCHHALTUNG AKTUELL



2023

FiBu I

Berücksichtigt werden Rechtsprechung,  
Verwaltungsanweisungen, Gesetzesänderungen  
der vergangenen sechs Monate.

April 2023



Weiterführende Literatur



Praktikerwissen



Rechtsnorm



Änderung der Rechtsprechung



Buchungsbeispiel



Rechtsbehelfsempfehlung



Beispiel

— STEUER  
NACHRICHTEN

SCAN MICH!



### KOSTENLOSES VIDEO

Keine Zeit um alle steuerrechtlichen Neuerungen und Gesetzesänderungen im Blick zu behalten? Mit den HAAS-Steuernachrichten erhalten Sie jede Woche ein kostenloses 3-Minuten-Update aus der Steuerwelt.



SCAN MICH!



### NEWSLETTER

Hier abonnieren Sie Ihre wöchentlichen News, aktuelle Seminarinformationen und brandaktuelle Themen.

# INHALTSVERZEICHNIS

---

<b>Kapitel 1</b>	<b>Allgemeines</b>	
1.1	Sozialversicherungsrechengrößen 2023	5
1.2	Amtliche Sachbezugswerte (SvEV) 2023	6
1.3	Jahressteuergesetz 2022	7
<b>Kapitel 2</b>	<b>Lohnsteuer/Einkommensteuer</b>	
2.1	Arbeitgeber-Inflationsausgleichsprämie	21
2.2	Kauf und Rücküberlassung eines Handys an den Arbeitnehmer kein Gestaltungsmissbrauch	24
2.3	Elektromobilität und Auslagenersatz	28
2.4	Ertragsteuerliche Behandlung von Incentive-Reisen	32
2.5	Erschütterung des Anscheinsbeweises bei Privatnutzung eines Pkw	37
2.6	Keine Anwendung der Fahrtenbuchmethode bei Schätzung des Treibstoffverbrauchs des überlassenen Kfz	40
2.7	Bezahlte Werbung für den Arbeitgeber stellt Arbeitslohn dar	44
2.8	Aufmerksamkeiten aus besonderem persönlichem Anlass	47
2.9	Taxi ist kein öffentliches Verkehrsmittel	50
2.10	Handwerkerleistungen über Gesellschafterverrechnungskonto	52
<b>Kapitel 3</b>	<b>Buchführung/Bilanzierung</b>	
3.1	Leasingsonderzahlung und Kostendeckelung	54
3.2	Handschriftlicher Bewirtungsbeleg	58
3.3	Anschaffungsnahe HK – Entnahme einer Wohnung ist keine Anschaffung i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG	60
3.4	"Gewinn" i. S. d. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG n. F.	64
3.5	Zeitliche Anwendung der Gewinngrenze des § 7g EStG	67
3.6	Freiwillige Zahlung einer USt-Vorauszahlung des Vorjahres vor Fälligkeit innerhalb der kurzen Zeit gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG	69
<b>Kapitel 4</b>	<b>Umsatzsteuer</b>	
4.1	Unternehmereigenschaft eines Internethändlers "eBay"	73
4.2	Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben bei "Non-Food-Artikeln"	75
4.3	Der praktische Fall – Unser Mandant bezieht Leistungen von "Google" & Co.	77
4.4	Verlängerte Anwendung des ermäßigten USt-Satzes für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen	83
4.5	Zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung	84
4.6	Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung für Zwecke des VorSt-Abzugs	86
4.7	Gas-Wärme-Soforthilfegesetz für Haushalte und Unternehmen und USt	88
4.8	VorSt-Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG bei gemischt genutzten Gebäuden	90

<b>Kapitel 5</b>	<b>Sonstige Fachgebiete</b>	
5.1	Nachträgliche LSt-Pauschalierung führt nicht zur Beitragspflicht in der Sozialversicherung	95
5.2	Anwendungsfragen zum Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG	98

Zustimmung des Bundesrates, 25.11.2022,  
Beitragsbemessungsgrenze,  
Sozialversicherungs-Rechengrößenverordnung

KURZBEITRAG



Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 25.11.2022 der Änderung der Sozialversicherungs-Rechengrößenverordnung 2023 zugestimmt. Mit der Zustimmung stehen die endgültigen Werte in der Sozialversicherung fest, die ab 01.01.2023 im Versicherungs- und im Beitragsrecht der Krankenversicherung sowie in der Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung gelten.

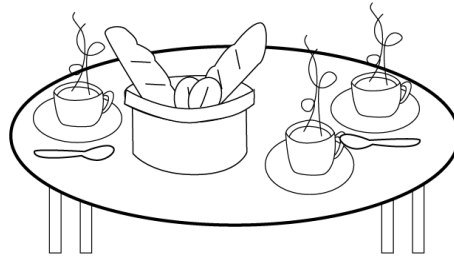
<b>Beitragsbemessungsgrenzen</b>	<b>2023 in EUR</b>	<b>2022 in EUR</b>
gesetzliche Krankenversicherung und Pflegeversicherung (gilt bundeseinheitlich)	59.850,00	58.050,00
Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung (West)	87.600,00	84.600,00
Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung (Ost)	85.200,00	81.000,00
Jahresarbeitsentgeltgrenze	66.600,00	64.350,00

<b>Höchstbeitrag versicherungspflichtiger Arbeitnehmer</b>	<b>West in EUR</b>	<b>Ost in EUR</b>
Krankenversicherung (Allgemeiner Beitragssatz 14,6 %)	728,18	728,18
Pflegeversicherung (3,05 % ohne Beitragszuschlag für Kinderlose)	152,12	152,12
Arbeitslosenversicherung (2,6 %)	189,80	184,60
Rentenversicherung (18,6 %)	1.357,80	1.320,60

**Beitragsbemessungsgrenze für die Krankenversicherung 2023**

Für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 wegen Überschreitens der Jahresarbeitsentgeltgrenze des Jahres 2002 (40.500,00 EUR) versicherungsfrei und bei einer privaten Krankenversicherung versichert waren, gilt die besondere Jahresarbeitsentgeltgrenze. Diese beträgt ab dem 01.01.2023 59.850,00 EUR.

KURZBEITRAG



Ab dem 01.01.2023 werden die Werte für Unterkunft und Verpflegung durch eine Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) auf folgende Beträge angehoben:

	<b>2023</b>	<b>2022</b>
Unterkunft mtl.	265,00 EUR	241,00 EUR
Verpflegung mtl.	288,00 EUR	270,00 EUR
davon		
Frühstück mtl.	60,00 EUR	56,00 EUR
Mittagessen mtl.	114,00 EUR	107,00 EUR
Abendessen mtl.	114,00 EUR	107,00 EUR
Tägliche Werte		
Frühstück	2,00 EUR	1,87 EUR
Mittagessen	3,80 EUR	3,57 EUR
Abendessen	3,80 EUR	3,57 EUR

Der Sachbezugswert für Mahlzeiten gilt in folgenden Fällen:

- Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer in einer durch den Arbeitgeber selbst betriebenen Kantine, Gaststätte oder vergleichbaren Einrichtung abgegeben werden (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 6 EStG).
- "Essenschecks", die die Mitarbeiter für die o. g. Einrichtungen erhalten.
- Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit zur Verfügung gestellt werden (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG), wenn der Preis der Mahlzeit 60 EUR nicht übersteigt.

EINLEITUNG



Der Deutsche Bundestag hat am 02.12.2022 den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses in 2. und 3. Lesung verabschiedet. Der Bundesrat hat dem Gesetz am 16.12.2022 zugestimmt. Im Folgenden ein Überblick über die wichtigsten Änderungen.

INHALT

**A. Änderungen im EStG**

**1. Steuerfreiheit Corona Bonus für Mitarbeiter in voll- und teilstationären Pflegeeinrichtungen**

Grundsätzlich war die Steuerfreiheit des § 3 Nr. 11b EStG für bestimmte Berufsgruppen (medizinischer Bereich) für Zahlungen bis zum 31.12.2022 begrenzt.

Nunmehr wurde die Steuerbefreiung für Leistungen nach § 150c SGB XI (Sonderleistungen für zugelassene voll- und teilstationäre Pflegeeinrichtungen zur Anerkennung und Umsetzung zusätzlicher Aufgaben nach § 35 Abs. 1 des Infektionsschutzgesetzes) bis zum 31.05.2023 verlängert.

**2. Steuerfreiheit von PV-Anlagen**

**Rechtsnorm**

**§§**

§ 3 EStG

Steuerfrei sind [...]

72. die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

a) von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und

b) von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeinheit, insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. Werden Einkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei nach Satz 1, ist kein Gewinn zu ermitteln. In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 nicht anzuwenden.

Rechtsnorm



§ 52 Abs. 4 Satz 27 EStG

§ 3 Nummer 72 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) ist für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, die **nach dem 31. Dezember 2021** erzielt oder getätigt werden.

Die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 Satz 1 Buchstabe b EStG gilt für alle Gebäude, die keine Einfamilienhäuser oder nicht Wohnzwecken dienende Gebäude darstellen. Im Regierungsentwurf war dort die Angabe "überwiegend zu Wohnzwecken genutzt" enthalten, diese Angabe wurde gestrichen.

PV-Anlagen ab dem 01.01.2022	auf, an oder in			freistehende Anlagen
	Einfamilienhaus	nicht Wohnzwecken dienenden Gebäude	sonstigem Gebäude	
Einnahmen steuerfrei bei installierter Gesamtleistung bis	30 KW (peak)	30 KW (peak)	15 KW (peak) je Wohn-/Gewerbe-einheit	0 KW (peak)

↑  
insgesamt höchstens 100 KW (peak)  
pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft  
↑

Viel entscheidender ist jedoch die Änderung hinsichtlich der zeitlichen Anwendung: Der Gesetzentwurf sah die Einführung ab dem 01.01.2023 vor. Nunmehr gilt die Steuerbefreiung schon **rückwirkend ab dem 01.01.2022!**

Praktikerwissen



Werden aufgrund der Befreiung des § 3 Nr. 72 EStG ausschließlich steuerfreie Einnahmen erzielt, sind die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abziehbar gem. § 3c Abs. 1 EStG.

=> sowohl Gewinne als auch Verluste aus solchen Anlagen sind ab dem Jahr 2022 steuerlich unbeachtlich.

Beispiel



Karl Schrauber betreibt eine Kfz-Werkstatt in eigenem Gebäude. Auf dem Gebäude befindet sich eine PV-Anlage mit einer installierten Gesamtleistung von 25 kW (peak). Der produzierte Strom wird zu 60 % für die Zwecke der eigenen Werkstatt genutzt. 40 % des Stroms werden an die Stadtwerke verkauft.

Lösung

Die PV-Anlage stellt notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens "Kfz-Werkstatt" dar. Insoweit wie die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem selbst genutzten Strom stehen (60 %) sind diese als Betriebsausgaben abziehbar. Die übrigen 40 % der Aufwendungen im Zusammenhang mit der PV-Anlage sind gem. § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar, da die Einnahmen aus dem Verkauf des Stroms an die Stadtwerke steuerfrei gem. § 3 Nr. 72 EStG sind.

Zeitliche Anwendung: Ab dem 01.01.2022



### 3. Häusliches Arbeitszimmer/Homeoffice-Pauschale

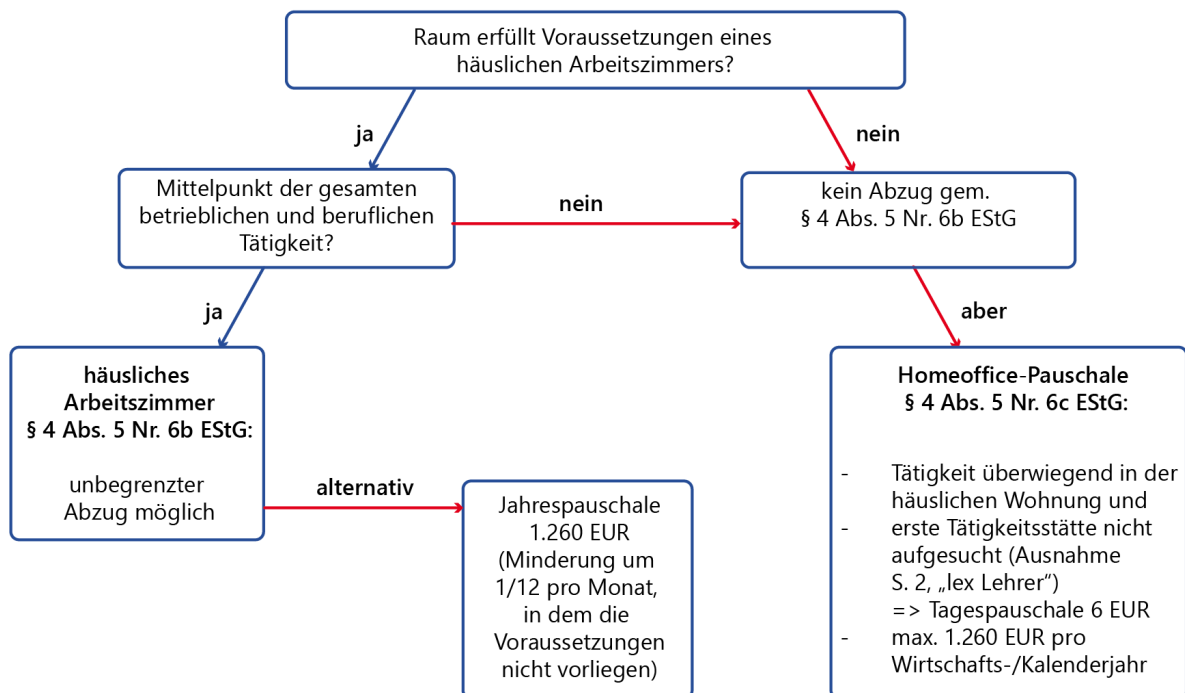
#### Rechtsnorm

§§

§ 4 Abs. 5 EStG

- 6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Anstelle der Aufwendungen kann pauschal ein Betrag von 1.260 Euro (Jahrespauschale) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr abgezogen werden. Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 2 nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 1.260 Euro um ein Zwölftel;
- 6c. 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. 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. 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;

Hier ist es zu einer echten Steuervereinfachung gekommen, da ab dem 01.01.2023 für den unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht mehr erforderlich ist, dass kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.



Neu ist ab 2023, dass der Abzug der Home-Office-Pauschale neben den Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht mehr möglich ist.

### Beispiel



#### Häusliches Arbeitszimmer eines Lehrers

Der Lehrer hat die Schule an insgesamt 160 Tagen aufgesucht. Hiervon war er

- an 100 Tagen 6 Stunden in der Schule und 2 Stunden im Arbeitszimmer tätig und
- an 60 Tagen 3 Stunden in der Schule und 5 Stunden im Arbeitszimmer tätig.

An insgesamt 50 Tagen (i. d. R. in den Ferien und am Wochenende) war er ausschließlich zur Unterrichtsvorbereitung und Klausurkorrektur im Arbeitszimmer tätig.

#### Lösung

Bis einschließlich 2022:

Beschränkter Abzug gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b Sätze 2 und 3 EStG a. F.: **1.250 EUR**, da für bestimmte Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (unstreitig).

Lösungsvariante 1 ab 2023:

Kein Abzug des häuslichen Arbeitszimmers gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG n. F. mehr, da nicht der Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit (unstreitig).

Stattdessen Homeoffice-Pauschale § 4 Abs. 5 Nr. 6c EStG n. F.: 6 EUR für jeden Tag, an dem

- Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wurde.
- Der gleichzeitige Ansatz der Entfernungspauschale ist unschädlich (§ 4 Abs. 5 Nr. 6c Satz 2 EStG n. F.)

=> 60 Tage + 50 Tage = 110 Tage x 6 EUR = **660 EUR**.

Dies wäre zumindest eine vertretbare Lösung, da Satz 2 nur das Tatbestandsmerkmal "keine erste Tätigkeitsstätte aufsucht" aufhebt, nicht jedoch das Tatbestandsmerkmal "überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt".

Lösungsvariante 2 ab 2023:

Im Lexikon für das Lohnbüro 2023 aus dem rehm Verlag wird die Auffassung vertreten, dass die Home-Office-Pauschale in unserem Fall für 210 Tage zu gewähren ist.

Steht für die berufliche Tätigkeit dauerhaft **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung**, ist ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärtig oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. "**Anderer Arbeitsplatz**" ist jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Kann der andere Arbeitsplatz nicht für alle **Aufgabenbereiche** genutzt werden, ist ggf. die Home-Office-Pauschale anzuwenden.

Zeitliche Anwendung: Für nach dem 31.12.2022 ausgeübte Tätigkeiten (§ 52 Abs. 6 Satz 12 EStG)

#### 4. Keine Rechnungsabgrenzungsposten für geringfügige Beträge

##### Rechtsnorm

§§

§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG

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

Die Gesetzesänderung ist eine Reaktion auf das BFH-Urteil vom 16.03.2021, X R 34/19, BStBl 2021 II S. 844, in dem der BFH die Bildung von ARAP auch in Fällen von geringer Bedeutung als zwingend erachtete, da es an einer gesetzlichen Grundlage für einen Verzicht auf die RAP-Bildung in Bagatellfällen fehle. Diese Grundlage wird nunmehr – bereits rückwirkend für die Jahresabschlüsse 2022 geschaffen. Um einen weiteren Schritt zur Steuervereinfachung und zum Bürokratieabbau zu gehen, wird eine Wesentlichkeitsgrenze für den Ansatz von RAP gesetzlich bestimmt, die sich betragsmäßig an der Sofortabschreibung GWG orientiert. 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. Damit wird im Gleichklang mit den GWG auf die periodengerechte Gewinnabgrenzung zugunsten von Vereinfachung und Bürokratieabbau verzichtet.

Das Wahlrecht muss einheitlich für alle Einnahmen und Ausgaben ausgeübt werden.

Zeitliche Anwendung: Für Wj., die nach dem 31.12.2021 enden.

#### 5. Gebäudeabschreibung

##### Rechtsnorm

§§

§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG

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

- a) nach dem 31. Dezember 2022 fertig gestellt worden sind, jährlich 3 Prozent,
- b) vor dem 1. Januar 2023 und nach dem 31. Dezember 1924 fertig gestellt worden sind, jährlich 2 Prozent,
- c) vor dem 1. Januar 1925 fertig gestellt worden sind, jährlich 2,5 Prozent.

Gegenüber dem ursprünglichen Gesetzesentwurf wurde die zeitliche Anwendung der neuen 3%igen Abschreibung um 6 Monate vorgezogen und ist nunmehr für Fertigstellungen **nach dem 31.12.2022** möglich.

## Praktikerwissen



Die ursprünglich vorgesehene Streichung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG wurde nicht umgesetzt.

Somit ist es unverändert möglich durch Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes höhere Abschreibungsbeträge zu erreichen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere das BFH-Urteil vom 28.07.2021, IX R 25/19, von Bedeutung, in dem entschieden wurde, dass Steuerpflichtige den Nachweis einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer auch anhand von § 4 und § 12 Abs. 5 i. V. m. den Anlagen 1 und 2 ImmoWertV 2021 vornehmen können (Vgl. hierzu z. B. Geiling/Jacoby in DStR 2022, 1080.)

Allerdings hat die Finanzverwaltung die vorgenannte Rechtsprechung des BFH durch das BMF-Schreiben vom 22.02.2023 erheblich eingeschränkt. Danach kann eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nur mittels eines Gutachtens nachgewiesen werden, welches primär darauf gerichtet ist, die tatsächliche Nutzungsdauer zu ermitteln. Die Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem bereits vorliegenden Verkehrswertgutachten oder auch die Modellansätze nach der Immobilienwertermittlungsverordnung will die Finanzverwaltung nicht akzeptieren.

## 6. Gebäudeabschreibung gem. § 7b EStG

Im Bereich der steuerlichen Förderung des Wohnungsneubaus durch Sonderabschreibungen wird ein neuer Anwendungszeitraum geschaffen.

Die bisherigen Regelungen des § 7b EStG galten für Neubauten, bei denen ein Bauantrag nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt worden ist. Die neue Förderung betrifft nun Wohnungen, für die der Bauantrag oder die Bauanzeige in den Jahren 2023 bis 2026 gestellt wird.

### Fördervoraussetzungen:

- Herstellung oder Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung.
- Bauantrag oder Bauanzeige nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2027.
- Das Gebäude muss die Kriterien eines "Effizienzhaus 40" mit Nachhaltigkeitsklasse erfüllen und dies durch das Qualitätssiegel "Nachhaltiges Gebäude" nachgewiesen werden.
- Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 9 Jahren entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken.
- AK/HK max. 4.800 EUR (früher 3.000 EUR) je Quadratmeter Wohnfläche.

### Förderung:

- Im Jahr der Anschaffung/Herstellung und den folgenden 3 Jahren Sonderabschreibung von bis zu jährlich 5 % der Bemessungsgrundlage (neben der linearen Gebäude-Abschreibung gem. § 7 Abs. 4 EStG)
- Bemessungsgrundlage begrenzt auf max. 2.500 EUR (früher 2.000 EUR) je Quadratmeter Wohnfläche

In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass angesichts der dynamischen und nur schwer zu prognostizierenden Entwicklung insbesondere der Baukosten zukünftig Änderungsbedarf bei den Kostenbezugsgrößen entstehen könnte.

Die Regelungen zur Einhaltung der De-Minimis-Verordnung werden auf Anspruchsberechtigte beschränkt, die Gewinneinkünfte erzielen und damit unternehmerisch tätig sind. Damit entfällt für Anspruchsberechtigte mit Einkünften aus VuV i. S. d. § 21 EStG die Einhaltung beihilferechtlicher Voraussetzungen.

Zeitliche Anwendung: Bauantrag nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2027

## 7. Altersvorsorgeaufwendungen

Ab dem Kalenderjahr 2023 gilt ein vollständiger Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen. Nach bisheriger Gesetzeslage sollte ein vollständiger Abzug erst ab dem Kalenderjahr 2025 erfolgen.

Zeitliche Anwendung: Ab VZ 2023

## 8. Anhebung von Pausch- bzw. Freibeträgen

	bisher EUR	neu EUR
Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)	801/1.602	1.000/2.000
AN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 EStG)	1.200	1.230
Entlastungsbetrag Alleinerziehende (§ 24b Abs. 2 Satz 1 EStG)	4.008	4.260
Freibetrag auswärtige Unterbringung eines Kindes (§ 33a Abs. 2 Satz 1 EStG)	924	1.200

Zeitliche Anwendung: Ab VZ 2023

## 9. Kinderfreibetrag

Zukünftig ist für die Gewährung eines Kinderfreibetrags sowie des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes die Identifizierung des Kindes durch die an dieses Kind vergebene Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) zwingend erforderlich (§ 32 Abs. 6 Sätze 12 - 14 EStG).

Zeitliche Anwendung: Ab VZ 2023

## B. Änderungen im GewStG

Die Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 32 GewStG für PV-Anlagen wird angepasst. Der dort bislang angegeben Wert der installierten Leistung wird von 10 KW auf 30 KW angehoben.

### Praktikerwissen

Die Steuerbefreiung dient ausschließlich dazu, eine IHK Mitgliedschaft und keine Solaranlagenbetreiber zu verhindern.

Die grundsätzliche Steuerfreistellung der Einnahmen aus dem Betrieb von PV-Anlagen gem. § 3 Nr. 72 EStG schlägt über § 7 Satz 1 GewStG sowieso schon voll auf die GewSt durch.

Zeitliche Anwendung: Ab Erhebungszeitraum 2022

## C. Änderungen im UStG

### 1. Neufassung § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG

#### Rechtsnorm



##### § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig davon, ob er nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist.

Damit reagiert der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des BFH, nach der die Bruchteilsgemeinschaft nicht unternehmerfähig ist. Diese Rechtsprechung wird durch die Gesetzesänderung aufgehoben und die Unternehmereigenschaft der Bruchteilsgemeinschaft (die nach Auffassung der Finanzverwaltung immer bestanden hat) abgesichert. Anzuwenden ab dem 01.01.2023 (Art. 43 des JStG 2022).

Zeitliche Anwendung: Ab Besteuerungszeitraum 2023

### 2. Nullsteuersatz "für" PV-Anlagen

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde ein Nullsteuersatz für Leistungen im Zusammenhang mit bestimmten PV-Anlagen eingeführt.

#### Rechtsnorm



##### § 12 UStG

(3) Die Steuer ermäßigt sich auf 0 Prozent für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Die Voraussetzungen des Satzes 1 gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird;
2. den innergemeinschaftlichen Erwerb, der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;
3. die Einfuhr der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;
4. die Installation von Photovoltaikanlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Lieferung der installierten Komponenten die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllt.

Ziel der Regelung ist die Vermeidung von Verwaltungsaufwand. Für Betreiber von PV-Anlagen, die nicht anderweitig unternehmerisch tätig sind, besteht kein Grund mehr, auf die Kleinunternehmerregelung zu verzichten, um VorSt aus der Anschaffung/Herstellung der Anlage geltend machen zu können.

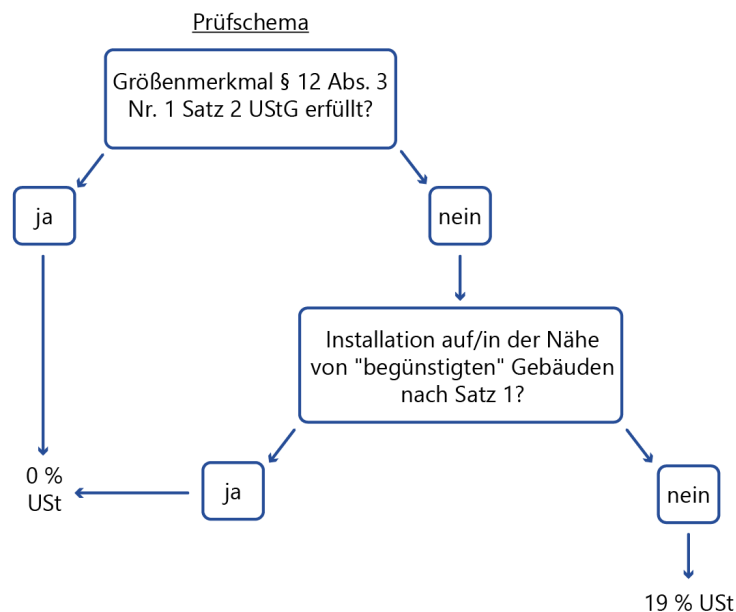
Zeitliche Anwendung: Ab Besteuerungszeitraum 2023

Tatbestandmerkmale des § 12 Abs. 3 UStG

- **Nur die Leistung an den Betreiber einer PV-Anlage unterliegt dem Nullsteuersatz**
- **Installation auf/Erwerb für bestimmte(n) Gebäuden und Größe der Anlage**

Nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG muss die Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert werden. Dieser Tatbestand setzt die Regelung in Art. 98 Abs. 2 i. V. m. Anhang III Nr. 10c der MwStSystRL in nationales Recht um. Dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten sind in Art. 132 MwStSystRL (vgl. auch § 4 Nr. 29 UStG) aufgeführt. Hierunter fallen z. B. Heilbehandlungen, eng mit der Sozialfürsorge (Bsp.: Pflegeheim) oder der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen.

Diese Voraussetzungen gelten nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW/p beträgt oder betragen wird. Für diese Anlagen ist also unerheblich, auf welchem Gebäude die Installation erfolgt.



Beispiel



**Beispiel 1**

Die Elektro-GmbH (E-GmbH) liefert im März 2023 an Frau L eine PV-Anlage (Leistung 12 kW/p) inkl. aller wesentlichen Komponenten und einem Speicher für 30.000 EUR. Die Komponenten hatte die E-GmbH im Januar 2023 von deutschen Herstellern für 10.000 EUR (netto) eingekauft.

**Variante 1:** Die Montage erfolgt auf dem Privathaus der L. L ist nicht anderweitig unternehmerisch tätig.

**Lösung**

Die Anlage überschreitet nicht das Größenmerkmal des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG.

Beurteilung E-GmbH:

Die Werklieferung der E-GmbH an L ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig. Gem. § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG beträgt der Steuersatz 0 %. Aufgrund der Steuerpflicht ihrer Ausgangsleistung kann die E-GmbH die VorSt aus ihren Eingangsleistungen (10.000 EUR x 19 % = 1.900 EUR) abziehen und absetzen.

Beurteilung L:

L ist Kleinunternehmer nach § 19 UStG, da die Einnahmen aus der Einspeisung des nicht privat verwendeten Stroms die maßgebliche Umsatzgrenze von 22.000 EUR nicht übersteigen werden. Da sie an die E-GmbH keine USt entrichtet, besteht für L kein Grund nach § 19 Abs. 2 UStG auf die Kleinunternehmerregelung zu verzichten, um die VorSt aus den HK der Anlage geltend machen zu können.

**Variante 2:** Die Montage erfolgt auf dem Privathaus der L. L ist nicht anderweitig unternehmerisch tätig. Die Anlage hat eine Leistung von 30,2 kW/p. Der Verkaufspreis beträgt 60.000 EUR. Für ihre Eingangsleistungen wendet die E-GmbH 40.000 EUR (netto) auf.

**Lösung**

Die Anlage überschreitet das Größenmerkmal des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG. Die Installation erfolgt auf einem nach Satz 1 "begünstigten" Gebäude!

Beurteilung E-GmbH:

Die Werklieferung der E-GmbH an L ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig. Gem. § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG beträgt der Steuersatz 0 %. Die BMG beträgt 60.000 EUR. Aufgrund der Steuerpflicht ihrer Ausgangsleistung kann die E-GmbH die VorSt aus ihren Eingangsleistungen (40.000 EUR x 19 % = 7.600 EUR) abziehen und absetzen.

Beurteilung L:

siehe Variante 1



**Beispiel****Beispiel 2**

Die Elektro-GmbH (E-GmbH) liefert im März 2023 an den regelbesteuerten Steuerberater S eine PV-Anlage (Leistung 30,2 kW/p) inkl. aller wesentlichen Komponenten und einem Speicher. Der Verkaufspreis beträgt 71.400 EUR. Die Komponenten hatte die E-GmbH im Januar 2023 von deutschen Herstellern für 40.000 EUR (netto) eingekauft.

**Variante 1:** Die Montage erfolgt auf dem Privathaus des S.

**Lösung**

Die Anlage überschreitet das Größenmerkmal des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG. Die Installation erfolgt auf einem "begünstigten" Gebäude!

Beurteilung E-GmbH:

Die Werklieferung der E-GmbH an L ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig. Gem. § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG beträgt der Steuersatz 0 %. Aufgrund der Steuerpflicht ihrer Ausgangsleistung kann die E-GmbH die VorSt aus ihren Eingangsleistungen (40.000 EUR x 19 % = 7.600 EUR) abziehen und absetzen.

Beurteilung S:

S ist kein Kleinunternehmer nach § 19 UStG. Da die Anschaffung der Anlage nicht zum VorSt-Abzug berechtigt (USt = 0 %), unterliegt die Entnahme des Stroms für den privaten Bedarf nicht der USt; § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG Umkehrschluss. Der Verkauf des "überschüssigen" Stroms an den Netzbetreiber stellt für S eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung dar, die dem Regelsteuersatz unterliegt.

**Variante 2:** Die Montage erfolgt auf dem Kanzleigebäude des S.

**Lösung**

Die Anlage überschreitet das Größenmerkmal des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG. Die Installation erfolgt nicht auf einem nach Satz 1 "begünstigten" Gebäude!

Beurteilung E-GmbH:

Die Werklieferung der E-GmbH an L ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig. Gem. § 12 Abs. 3 Nr. 1 Umkehrschluss i. V. m. Satz 1 UStG beträgt der Steuersatz 19 %. Die BMG beträgt 60.000 EUR, die USt beläuft sich auf 11.400 EUR. Aufgrund der Steuerpflicht ihrer Ausgangsleistung kann die E-GmbH die VorSt aus ihren Eingangsleistungen (40.000 EUR x 19 % = 7.600 EUR) abziehen und absetzen.

Beurteilung L:

S ist kein Kleinunternehmer nach § 19 UStG. Die Anlage stellt Unternehmensvermögen dar. Die VorSt aus den HK ist für S abziehbar und abzusetzen. Die Nutzung des Stroms für die Kanzlei stellt einen nicht steuerbaren Innenumsatz dar. Der Verkauf des "überschüssigen" Stroms an den Netzbetreiber stellt eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung dar, die dem Regelsteuersatz unterliegt.

**• Leistungszeitpunkt**

§ 12 Abs. 3 UStG gilt für Leistungen ab dem 01.01.2023. Damit kommt gerade beim Jahreswechsel 2022/2023 dem Leistungszeitpunkt eine besondere Bedeutung zu:

§ 12 Abs. 3 Nr. ... UStG	Inhalt	Leistungszeitpunkt
... Nr. 1	Werklieferung an den PV-Anlagen-Betreiber	Übergabe und Abnahme der Leistung des Anlagenbauers. Auf die Inbetriebnahme der Anlage kommt es nicht an.
... Nr. 2 und 3	i.g. Erwerb / Einfuhr von Modulen etc. durch den PV-Anlagen-Betreiber	Zeitpunkt des Beginns der Beförderung/Versendung durch den ausländischen Lieferanten
... Nr. 4	isolierte Installation des Module und Speicher (Werkleistung)	Beendigung der Leistung durch den Installateur (Abnahmeprotokoll). Auf die Inbetriebnahme der Anlage kommt es nicht an.

- **keine Anwendung auf Wartungsleistungen**

Nicht unter den Nullsteuersatz fallen Wartungsarbeiten einer Anlage. Entsprechende Leistungen sind auch zukünftig mit dem Regelsteuersatz an den Anlagenbetreiber zu berechnen.

#### Praktikerwissen

Bei Instandsetzungen die z. B. zu einem Austausch von Modulen etc. führen, ist § 12 Abs. 3 UStG allerdings wieder erfüllt.

- **ebenfalls nicht unter den Nullsteuersatz fallen geleaste PV-Anlagen.**

Behandlung von Anzahlungen vor Verkündung des Gesetzes

**Beispiel**



**Beispiel 3**

Die Elektro-GmbH (E-GmbH) liefert im März 2023 (Abnahme am 06.03.2023) an Frau L eine PV-Anlage (Leistung 12 kW/p) inkl. aller wesentlichen Komponenten und einem Speicher für 30.000 EUR. Bereits im November 2022 erfolgte die Dachmontage auf dem Privathaus der L. Die E-GmbH hat hierfür am 21.11.2022 eine Abschlagsrechnung von 15.000 EUR zzgl. 2.850 EUR USt erteilt, die L noch am gleichen Tag durch Überweisung beglichen hat. Teilleistungen liegen nicht vor.

**Lösung**

Im November 2022 musste die E-GmbH aufgrund des zu diesem Zeitpunkt gültigen Rechts die Abschlagsrechnung zzgl. 19 % USt schreiben. Mit Ablauf des VAZ November entsteht aus der vereinnahmten Anzahlung eine USt von 2.850 EUR.

Durch die Einführung des § 12 Abs. 3 UStG ist die Lieferung im März 2023 mit 0 % USt zu besteuern. Die USt aus der Anzahlungsrechnung gem. § 27 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG zu berichtigen.

Die Schlussrechnung der E-GmbH (verkürzt dargestellt) muss wie folgt aussehen:

Werklieferung PV-Anlage inkl. aller wesentlichen Komponenten und Speicher	USt-Satz: 0 %	30.000 EUR
abzgl. erhaltene Anzahlung netto	15.000 EUR	
USt - 19 %	<u>- 2.850 EUR</u>	<u>- 17.850 EUR</u>
Restbetrag - zahlbar bis zum ...		<b>12.150 EUR</b>

Buchungsvorschläge:

Zahlungseingang November 2022:

Bank	17.850 EUR	
an erhaltene Anzahlungen		15.000 EUR
an USt 19 %		2.850 EUR

Schlussrechnung März 2023:

Forderung	12.150 EUR	
erhaltene Anzahlungen	15.000 EUR	
USt 19 % (Berichtigung)	2.850 EUR	
an Erlöse 0 % USt		30.000 EUR

### Praktikerwissen

Anzahlungsrechnungen, die erst nach Verkündung des JStG 2022 fakturiert wurden, könnten unseres Erachtens bereits den Steuersatz von 0 % ausweisen, sofern die Tatbestandsmerkmale des § 12 Abs. 3 UStG erfüllt sind. Vgl. hierzu Abschn. 13.5 Abs. 4 Satz 1 UStAE, nach dem eine Anzahlung für eine Leistung, die voraussichtlich unter eine Befreiungsvorschrift des § 4 UStG fällt oder nicht steuerbar ist, nicht der Steuer unterworfen werden muss.

### Weiterführende Literatur

Mit dem BMF-Schreiben vom 27.02.2023 (siehe Anlage) hat die Finanzverwaltung zu Zweifelsfragen im Hinblick auf den Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen Stellung genommen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend geändert. Insbesondere bestätigt die Finanzverwaltung darin unsere Auffassung, wonach sich bei dem Erwerb einer Photovoltaikanlage ab dem 01.01.2023 mangels Vorsteuerabzug die Erfassung einer unentgeltlichen Wertabgabe für den dezentral verbrauchten Strom erübrigt (vgl. unser Beispiel 2, Variante 1).

### ZUSAMMENFASSUNG

---

- Umfangreiche Gesetzesänderungen über nahezu sämtliche Steuergesetze.
- Das JStG 2022 umfasst insgesamt 40 Artikel.

§ 3 Nr. 11c EStG

Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz, 19.10.2022, BGBl 2022 I S. 1743

### EINLEITUNG



Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das Gesetz zur temporären Senkung des USt-Satzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz beschlossen.

I. R. d. Gesetzes wurde auch eine Änderung im EStG vorgenommen.

### INHALT

#### Rechtsnorm

§§

§ 3 EStG

Steuerfrei sind [...]

Nr. 11c

zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 26. Oktober 2022 bis zum 31. Dezember 2024 in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Leistungen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise bis zu einem Betrag von 3 000 Euro;

Die Inflationsausgleichsprämie ist Teil des dritten Entlastungspakets vom 03.09.2022 und bietet den Arbeitgebern die Möglichkeit ihren Arbeitnehmern bis zu 3.000 EUR steuerfrei zukommen zu lassen.

- Der Begünstigungszeitraum ist zeitlich befristet – vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024. Durch den großzügigen Zeitraum soll den Arbeitgebern größtmögliche Flexibilität gewährt werden.
- In diesem Zeitraum sind Zahlungen bis zu einem Betrag von 3.000 EUR steuer- und sozialversicherungsfrei möglich.
- Gezahlt werden kann auch in mehreren Teilbeträgen.
- Die Inflationsausgleichsprämie muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.

Die Arbeitslosengeld II/Sozialgeld-Verordnung wurde so ergänzt, dass die Inflationsausgleichsprämie bei einkommensabhängigen Sozialleistungen nicht als Einkommen angerechnet wird.

Das BMF hat in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder FAQs zur Inflationsausgleichsprämie (IAP) gem. § 3 Nr. 11c EStG herausgegeben. An vielen Stellen finden sich Parallelen zur Corona Prämie (§ 3 Nr. 11a EStG) bzw. dem Corona-Pflegebonus (§ 3 Nr. 11b EStG).

Link: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2022-12-07-FAQ-Inflationsausgleichspraeemie.html>

Nachfolgend werden einige wichtige Kernaussagen hervorgehoben (die Nummerierungen entsprechen den der FAQs):

### 3. Arbeitsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen

Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass Arbeitsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur anzuerkennen sind, wenn sie

- ernsthaft vereinbart und
- entsprechend der Vereinbarung tatsächlich durchgeführt werden,
- zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind und
- inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen.

Folglich muss insbesondere geprüft werden, ob die Gewährung einer Inflationsausgleichsprämie (IAP) auch unter Fremden üblich wäre (Fremdvergleichsgrundsatz).

Auf mögliche straf- oder bußgeldrechtliche Konsequenzen wird hingewiesen.

### 8. Höchstbetrag je Dienstverhältnis

Die Steuerbefreiung kann bis zu dem Betrag von 3.000 EUR i. d. R. **für jedes Dienstverhältnis**, also auch für

- aufeinander folgende oder
- nebeneinander bestehende Dienstverhältnisse, gesondert in Anspruch genommen werden.
- Gilt auch bei mehreren Dienstverhältnissen bei verbundenen Unternehmen.

Der Höchstbetrag kann **nur einmal** ausgeschöpft werden,

- bei mehreren aufeinander folgenden Dienstverhältnissen in dem Begünstigungszeitraum zu demselben Arbeitgeber,
- in den Fällen einer zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge und bei Betriebsübergängen nach § 613a BGB (zum Beispiel bei Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft).

### 10. Muss ein Zusammenhang der Leistung mit der Inflation (Preisentwicklung) vorliegen und wie muss dieser gegebenenfalls nachgewiesen werden?

- Es genügt, wenn sich der bestehende Zusammenhang mit der Inflation aus der Bezeichnung "Inflationsausgleichsprämie" aus der Gehaltsabrechnung oder aus dem Text auf dem Überweisungsträger ergibt.
- Eine (schriftliche) Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist nicht erforderlich.
- Der Arbeitgeber muss die Betroffenheit des Arbeitnehmers von der Inflation nicht prüfen.
- Den Arbeitgeber treffen auch keine Prüf- und Aufzeichnungspflichten hinsichtlich der Angemessenheit der IAP (siehe aber Frage 22!).

## 15. Abgeltung von Überstunden

*Kann ein Arbeitgeber eine Sonderzahlung an einen Arbeitnehmer als steuerfreie Inflationsausgleichsprämie leisten, wenn er im Gegenzug geleistete Überstunden kürzt, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht?*

*Der Inflationsbezug der Leistung muss erkennbar sein (vgl. Frage 11). In den Fällen, in denen im Zeitpunkt der Vereinbarung oder der Zusage der Sonderzahlung kein Anspruch des Arbeitnehmers auf eine Vergütung von Überstunden besteht (also lediglich die Möglichkeit des Freizeitausgleichs gegeben ist), ist die Steuerbefreiung einer Inflationsausgleichsprämie zulässig. Auch wenn der Arbeitnehmer im Gegenzug auf einen Freizeitausgleich von Überstunden verzichtet beziehungsweise Überstunden gekürzt werden, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht, ist die Voraussetzung einer Gewährung "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" in diesen Fällen erfüllt.*

## 22. Aufzeichnung im Lohnkonto

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV), sodass sie bei der LSt-Außenprüfung als solche erkennbar sind und die zutreffende Anwendung der Steuerbefreiung bei Bedarf geprüft werden kann.

## 24. Pfändbarkeit

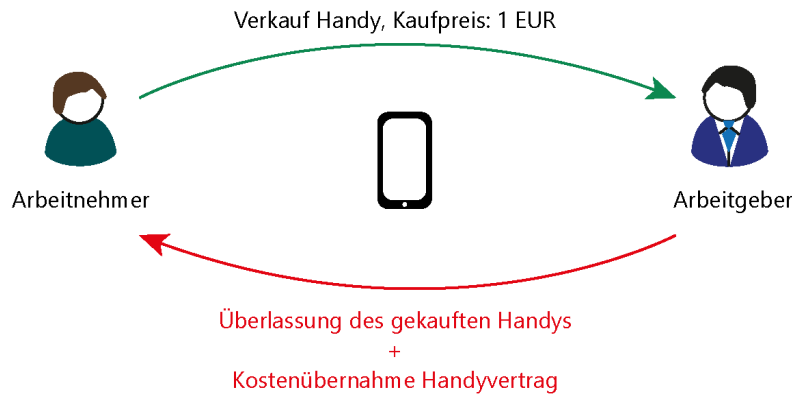
*Unterliegt die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie der Pfändung?*

*Die Pfändbarkeit der Inflationsausgleichsprämie ist im Einkommensteuergesetz nicht geregelt. Daher unterliegt sie den geltenden Regelungen der Zivilprozessordnung über die Pfändbarkeit von Forderungen (insbesondere Arbeitseinkommen).*

## ZUSAMMENFASSUNG

- Seit dem 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 können Arbeitgeber ihren Beschäftigten zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn steuer- und sozialversicherungsfrei bis zu 3.000 EUR pro Mitarbeiter zahlen (Inflationsausgleichsprämie).
- Das BMF hat in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder FAQs zur Inflationsausgleichsprämie gem. § 3 Nr. 11c EStG herausgegeben.

SACHVERHALT



Der Arbeitgeber Peter Pfiffig (P) hat mit seinem Arbeitnehmer Anton Apple (A) einen Kaufvertrag über dessen gebrauchtes, privat angeschafftes Handy zu einem Kaufpreis von 1 EUR abgeschlossen.

Zeitgleich mit dem Kaufvertrag schlossen P und A eine "Ergänzungsvereinbarung zum Arbeitsvertrag Handykosten" ab. Nach dieser Vereinbarung stellte P seinem Arbeitnehmer das zuvor erworbene Handy (wieder) zur Verfügung und übernahm die hierfür entstehenden monatlichen Kosten des Mobilfunkvertrags. A hatte die Kosten des Handyvertrags durch Vorlage von Rechnungskopien nachzuweisen. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses war A verpflichtet, das Mobiltelefon an den P zurückzugeben.

P hat die an den A erstatteten Kosten des Handyvertrags als nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei behandelt.

Der LSt-Außenprüfer Gerd Genau war der Auffassung, dass es sich bei der Übernahme der Handygebühren nicht um steuerfreien Arbeitslohn handelt. Einem fremden Dritten hätte A das eigene Handy zu einem marktüblichen höheren Wert veräußert und nicht nur für 1 EUR. Der Verkauf des Handys zu 1 EUR sei nur mit dem Ziel erfolgt, um die Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 45 EStG in Anspruch nehmen zu können. Seiner Meinung nach liegt insgesamt eine unangemessene rechtliche Gestaltung i. S. d. § 42 AO vor.

Lediglich die Erstattung der Handygebühren für die von A beruflich geführten Telefongespräche sind i. H. d. Einzelnachweises oder ohne Einzelnachweis i. H. v. bis zu 20 % des Rechnungsbetrags, höchstens jedoch mit 20 EUR monatlich, als Auslagenersatz gem. § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei. Für den übersteigenden Teil der Gebühren handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Das FA erließ einen Haftungsbescheid gegenüber dem Arbeitgeber P. Der dagegen geführte Einspruch blieb erfolglos.

**Frage:** Liegt ein Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO vor, der zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt?

**ERGEBNIS/LEITSATZ**

**Die Erstattung von Telefonkosten für einen vom Arbeitnehmer abgeschlossenen Mobilfunkvertrag durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber das Mobiltelefon von dem Arbeitnehmer zu einem niedrigen, auch unter dem Marktwert liegenden Preis erworben hat und er das Mobiltelefon dem Arbeitnehmer unmittelbar danach wieder zur privaten Nutzung überlässt.**



## BEGRÜNDUNG

## Rechtsnorm

## §§

§ 3 EStG

Steuerfrei sind

[...]

45. die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör, aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt, und aus den im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen erbrachten Dienstleistungen. [...]

**Kein Gestaltungsmissbrauch**

Das Handy stellt ein betriebliches Telekommunikationsgerät des Arbeitgebers P dar. P war zivilrechtlicher Eigentümer des Gerätes. Er hat das Handy von seinem Arbeitnehmer aufgrund eines zivilrechtlich wirksamen Kaufvertrags zum Kaufpreis von 1 EUR erworben und das Eigentum an dem Gerät erlangt.

Der Verkauf des Mobiltelefons zum Kaufpreis von 1 EUR stellt auch keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO dar.

**Fremdvergleichsgrundsatz ist nicht relevant**

Dem zwischen P und seinem Arbeitnehmer abgeschlossenen Kaufvertrag über das Handy ist die steuerliche Anerkennung auch nicht nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu versagen.

Grundsätzlich sind bei gegenseitigen Verträgen die zivilrechtlichen Vereinbarungen auch für Zwecke der Besteuerung maßgebend. Fehlt es allerdings an einem natürlichen Interessengegensatz der Vertragsparteien, bedarf es einer am Fremdvergleich ausgerichteten Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich durch die Einkunftserzielung veranlasst sind oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden.

Zwischen P und seinem Arbeitnehmer bestand bei Abschluss der Verträge ein natürlicher Interessengegensatz. Sie standen sich bei Abschluss des Kaufvertrags als wirtschaftlich selbständige Marktteilnehmer gegenüber, bei denen regelmäßig davon ausgegangen werden kann, dass sie ihre jeweiligen (wirtschaftlichen) Interessen beim Abschluss gegenseitiger Verträge wahren.

Ein Näheverhältnis zwischen P und A ist insoweit also nicht anzunehmen, so dass der Kaufvertrag über das Handy nicht nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu prüfen ist.

**Steuerfreier geldwerter Vorteil gem. § 3 Nr. 45 EStG**

Die (geldwerten) Vorteile, die P seinem Arbeitnehmer zugewandt hat, sind gem. § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG steuerfrei.

Bei dem Handy, das P seinem Arbeitnehmer aufgrund der Vereinbarung zum Arbeitsvertrag überlassen hat, handelt es sich um ein Telekommunikationsgerät i. S. d. § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG.

Das Handy stellt auch ein betriebliches Gerät des P dar.

### BFH widerspricht Verwaltungsauffassung

Damit widerspricht der BFH der Verwaltungsauffassung in Beispiel 2 von H 3.45 LStH. Demnach kommt bei einer derartigen Gestaltung eine Steuerbefreiung nicht in Betracht, weil der Kaufvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält und es sich somit bei der Zurverfügungstellung des Mobiltelefons nicht um ein betriebliches Telekommunikationsgerät des Arbeitgebers handelt.

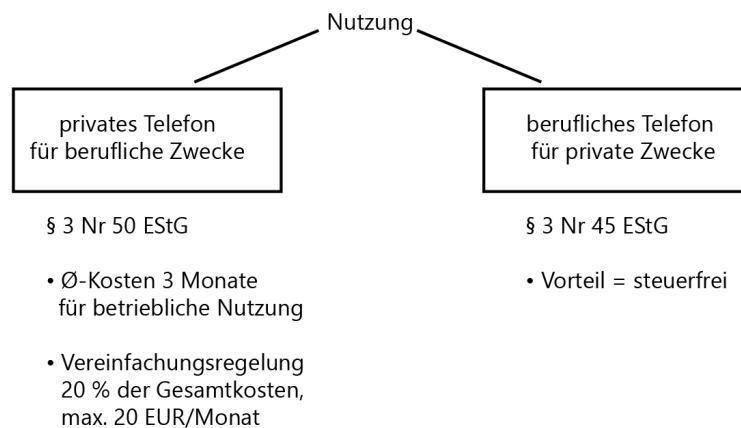
**Ergebnis:** P konnte seinem Arbeitnehmer das betriebliche Handy (nebst Zubehör) steuerfrei überlassen und darüber hinaus die von seinem Arbeitnehmer aufgewandten Kosten für die private Nutzung des Gerätes steuerfrei erstatten. Die Steuerfreistellung gilt dabei auch für die Verbindungsentgelte. Das schließt die monatlichen Kosten des vom Arbeitnehmer selbst abgeschlossenen Mobilfunkvertrags ein. Auch bei der Kostenerstattung handelt es um einen Vorteil aus der privaten Nutzung des betrieblichen Telekommunikationsgerätes.

#### HINWEIS

#### Kostenübernahme für einen privaten Telefonanschluss nicht steuerfrei

Die Erstattung der den Arbeitnehmern entstandenen Kosten der Mobilfunkverträge ist nach § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG nur steuerfrei, soweit diese auf die Nutzung der betrieblichen Geräte des Arbeitgebers entfallen.

Wird die zu dem jeweiligen Mobilfunkvertrag gehörende **SIM-Karte** nicht in dem vom Arbeitgeber überlassenen betrieblichen Gerät (Telekommunikationsgerät des Arbeitnehmers oder eines Dritten), sondern vom Arbeitnehmer in einem privaten Mobiltelefon verwendet, handelt es sich letztlich um die Übernahme der (anteiligen) Kosten eines privaten Telefonanschlusses des Arbeitnehmers, die nicht nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei ist. <sup>1</sup>



#### Praktikerwissen

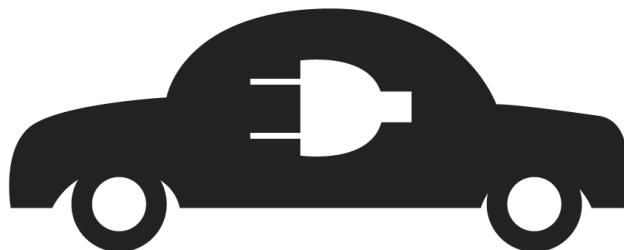
Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 EStG ist, dass es sich um "betriebliche Datenverarbeitungsgeräte" handelt. Die Geräte dürfen dem Arbeitnehmer also lediglich leihweise überlassen werden und nicht in sein Eigentum übergehen. Der Arbeitgeber selbst muss dagegen nicht Eigentümer sein, er kann die Geräte auch gemietet oder geleast haben. Voraussetzung ist in Leasingfällen, dass der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer gegenüber der Leasinggesellschaft zivilrechtlich Leasingnehmer ist.

## ZUSAMMENFASSUNG

---

- Der Kauf eines Telekommunikationsgeräts vom Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber weit unter Marktwert ist kein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO.
- Die Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 45 EStG wird durch die Gestaltung nicht unterbunden.
- Der BFH widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung.

KURZBEITRAG



Lädt ein Arbeitnehmer seinen (Hybrid-)Elektro-Dienstwagen mit Strom aus dem öffentlichen Stromnetz oder aus seiner Photovoltaikanlage, kann der Arbeitgeber ihm dafür steuer- und beitragsfreien Auslagenersatz zahlen. Mit dem neu eingeführten § 3 Nr. 72 EStG ist die Entnahme von Strom von der eigenen Photovoltaikanlage steuerfrei gestellt worden. Der Arbeitnehmer wird durch die Entnahme insoweit für den Dienstwagen nicht mehr steuerlich belastet.

**Selbst getragene Stromkosten (§ 3 Nr. 50 EStG)**

Bei **privaten** Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitnehmers stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Bei betrieblichen Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen als Dienstwagen stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten hingegen steuerfreien Auslagenersatz dar. Lädt der Arbeitnehmer ein ihm auch zur privaten Nutzung überlassenes (Elektro-)Firmenfahrzeug zuhause zu seinen Lasten auf, müssten deshalb eigentlich Aufzeichnungen geführt werden.

Erforderlich ist dazu regelmäßig ein Einzelnachweis der Kosten, am besten mit einem gesonderten Stromzähler und für einen repräsentativen zusammenhängenden Zeitraum, i. d. R. 3 Monate. Dies verursacht jedoch Kosten – z. B. für einen gesonderten geeichten Zähler – und administrativen Aufwand.

Zur Vereinfachung des Auslagenersatzes für das elektrische Aufladen eines Dienstwagens (nur Pkw) können folgende monatliche Pauschalen typisierend zugrunde gelegt werden und gem. § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei und gem. § 1 Abs. 1 SvEV beitragsfrei erstattet werden:

<b>mit</b> zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber	01.01.2021 - 31.12.2030
Hybridelektrofahrzeuge	15 EUR
Elektrofahrzeuge	30 EUR
<b>ohne</b> zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber	01.01.2021 - 31.12.2030
Hybridelektrofahrzeuge	35 EUR
Elektrofahrzeuge	70 EUR

**Praktikerwissen**



**Betriebsausgaben**

Aus Vereinfachungsgründen ist der betriebliche Nutzungsanteil der Stromkosten auch mit lohnsteuerlichen Pauschalen ansetzbar.<sup>2</sup>

**Reisekosten**

Die steuerfreien Vorteile mindern nicht den Ansatz pauschaler Reisekosten. Setzt der Arbeitnehmer anstatt der pauschalen Kilometersätze die tatsächlichen Fahrtkosten an, so mindert der steuerfreie Vorteil auch diese individuell ermittelten Werbungskosten nicht. Beim Ansatz der tatsächlichen Fahrtkosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG) sind diese steuerfreien Vorteile oder pauschal besteuerten Leistungen und Zuschüsse nicht in die Gesamtaufwendungen des Arbeitnehmers einzubeziehen.

Als zusätzliche Lademöglichkeit gilt jeder Stromanschluss an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, der zum unentgeltlichen oder verbilligten Aufladen des Dienstwagens geeignet ist. Dem gleichgestellt ist eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung gestellte Stromtankkarte zum Aufladen des Dienstwagens bei einem Dritten.

**Beispiel**



Arbeitnehmer Fritz Fleißig (F) nutzte im Jahr 2022 einen Elektro-Dienstwagen. Diesen hat er auch an seinem privaten Stromanschluss geladen. Daneben bestand eine zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber. Der Arbeitgeber Siggie Spendabel (S) leistete pauschalen steuerfreien Auslagenersatz von monatlich 30 EUR (= 360 EUR im Jahr).

**Lösung**

Der monatliche Auslagenersatz ist steuerfrei, § 3 Nr. 50 EStG.

**Buchungsbeispiel**



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4946	6822	Freiwillige Sozialleistungen	30,00	1740	3720	Verbindlichkeiten aus Lohn und Gehalt	30,00

**Beispiel**



Der (Einzel-)Unternehmer Manfred Münze (M) nutzte im Jahr 2022 einen Elektro-Firmenwagen. Diesen hat er auch an seinem privaten Stromanschluss geladen. Daneben bestand eine zusätzliche Lademöglichkeit in seinem Betrieb.

**Lösung**

Aus Vereinfachungsgründen kann der betriebliche Nutzungsanteil an den ansonsten privaten Stromkosten auch mit den lohnsteuerlichen Pauschalen angesetzt werden.

**Buchungsbeispiel**



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4530	6530	Laufende Kfz-Betriebskosten	30,00	1890	2180	Privateinlagen	30,00

**Die Gesetzeslage bis zum 31.12.2021 hinsichtlich der Entnahme von Strom für private Zwecke**

Der Arbeitnehmer kann vom Arbeitgeber einen steuer- und beitragsfreien Auslagenersatz gem. § 3 Nr. 50 EStG für den von ihm selbst erzeugten Photovoltaikanlagenstrom für den jeweiligen Dienstwagen, auch i. R. v. Pauschalen, erstattet bekommen.

Im Gegenzug musste der Arbeitnehmer aber für das Laden seines Dienstwagens über die eigene Photovoltaikanlage eine Entnahme i. S. v. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG versteuern, diese war mit dem entsprechenden Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu bewerten.

Zusätzlich unterlag der für das Fahrzeug verwendete Strom als unentgeltliche Wertabgabe der USt i. S. d. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG. Für die Bemessungsgrundlage maßgebend war nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes (vgl. auch BFH-Urteil vom 12.12.2012, XI R 3/10).

**Beispiel**

Arbeitnehmer Tim Taler (T) nutzte im Jahr 2021 einen Elektro-Dienstwagen. Diesen hat er nahezu ausschließlich an seinem Stromanschluss über seine Photovoltaikanlage (9 kWp) geladen. Eine zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber bestand nicht. Der Arbeitgeber Knut Geizig (G) leistete pauschalen steuerfreien Auslagenersatz von monatlich 70 EUR (= 840 EUR im Jahr). Für den Betrieb der Photovoltaikanlage ermittelte T für den durch diesen Dienstwagen verbrauchten Strom eine jährliche Entnahme i. S. v. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG von 1.200 EUR bzw. eine Bemessungsgrundlage für die USt von 1.000 EUR.

**Lösung**

Während der Auslagenersatz steuerfrei war, musste T den durch das Fahrzeug verbrauchten Strom versteuern. A wurde mit ESt von 480 EUR (Annahme: 40 % von 1.200 EUR) und USt von 190 EUR (19 % von 1.000 EUR) belastet. Den Arbeitnehmer T kostete somit das Laden seines Dienstfahrzeugs insgesamt 670 EUR an Steuern. Der Auslagenersatz von G i. H. v. jährlich 840 EUR deckte so gerade den Steueraufwand von T.

**Die Gesetzeslage ab dem 01.01.2022: Die neue Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG**

Durch das JStG 2022 wurden mit der Einführung des neuen § 3 Nr. 72 EStG wesentliche Änderungen für viele Photovoltaikanlagen vollzogen. Greift die Steuerbefreiung, werden rückwirkend ab dem 01.01.2022 alle Entnahmen und Einlagen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen steuerfrei gestellt.

Für Arbeitnehmer, die Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge als Dienstfahrzeug über die eigene Photovoltaikanlage laden, hat das zur Konsequenz, dass die Entnahmebesteuerung mit dem Teilwert gem. § 3 Nr. 72 EStG seit dem 01.01.2022 entfällt.

Hinsichtlich der USt gilt allerdings weiterhin, dass die unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG für den genutzten Strom der Umsatzbesteuerung unterliegt.

Sofern die Voraussetzungen vorliegen, kann die Besteuerung jedoch dadurch vermieden werden, dass die Kleinunternehmerregelung i. S. v. § 19 UStG in Anspruch genommen wird.

Wird die Photovoltaikanlage erst ab dem 01.01.2023 erworben und erfolgt die Lieferung nach dem neuen § 12 Abs. 3 UStG mit 0 % USt, scheidet insoweit von Beginn an eine Umsatzbesteuerung als unentgeltliche Wertabgabe aus, da die Anlage nicht zum VorSt-Abzug berechtigt hat.

**Beispiel**

**Abwandlung:** Der Elektro-Dienstwagen wird nunmehr im Jahr 2022 genutzt.

**Lösung**

Der pauschale Auslagenersatz durch G i. H. v. 840 EUR jährlich für den von T selbst erzeugten Photovoltaikanlagenstrom für den Dienstwagen ist steuerfrei. T muss für das Laden des Dienstwagens keine Entnahme mehr versteuern (§ 3 Nr. 72 EStG). Hinsichtlich der USt gilt grundsätzlich weiterhin, dass T eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG versteuern muss.

Hinweis: Kann T allerdings zur Kleinunternehmerregelung optieren so entfällt auch die USt aus der unentgeltliche Wertabgabe.

## EINLEITUNG

---



Die ertragsteuerliche Behandlung sog. Incentive-Reisen ist in der Praxis immer wieder Gegenstand streitiger Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung.

Nicht zuletzt aufgrund dieser aktuellen Bedeutung hat die OFD Frankfurt am Main das BMF-Schreiben vom 14.10.1996, BStBl 1996 I S. 1192, erneut veröffentlicht und um einen Hinweis auf § 37b EStG ergänzt.

Nachfolgende werden die Grundsätze übersichtlich dargestellt.

## INHALT

---

### **Die Finanzverwaltung definiert Incentive-Reisen wie folgt:**

Incentive-Reisen werden von einem Unternehmen gewährt, um Geschäftspartner oder Arbeitnehmer des Betriebs für erbrachte Leistungen zu belohnen und zu Mehr- oder Höchstleistungen zu motivieren. Reiseziel, Unterbringung, Transportmittel und Teilnehmerkreis werden von dem die Reiseleistung gewährenden Unternehmen festgelegt. Der Ablauf der Reise und die einzelnen Veranstaltungen dienen allgemein-touristischen Interessen.



Die steuerliche Behandlung für Zuwendende und Empfänger stellt sich wie folgt dar:

Steuerliche Behandlung beim ...			
	zuwendenden Unternehmen	empfangenden Geschäftspartner	empfangenden Arbeitnehmer
Aufwendungen für Geschäftspartner	<p><u>Variante 1:</u> in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit den Leistungen des Empfängers als – zusätzliche – Gegenleistung = voller Betriebsausgabenabzug = Bewirtungskosten zu 70 % abziehbar → Pauschalierungsmöglichkeit gem. § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG mit 30 %</p> <p><u>Variante 2:</u> Durchführung mit gegenwärtigen oder zukünftigen Geschäftspartnern, um allgemeine Geschäftsbeziehungen erst anzuknüpfen, zu erhalten oder zu verbessern, = Geschenk, d. h. nicht abziehbar gem. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG → Pauschalierungsmöglichkeit gem. § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG mit 30 %</p>	<p>steuerpflichtige Betriebseinnahme in Höhe des üblichen Preises am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 EStG) und gleichzeitig:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– bei EU: Entnahme</li> <li>– bei PersG: Entnahme</li> <li>– bei KapG: vGA an Gesellschafter</li> </ul> <p>– alternativ: als BA abziehbarer Aufwand bei Teilnahme eines AN des Geschäftspartners. Für diesen AN dann jedoch wiederum steuerpflichtiger Arbeitslohn</p> <p>→ entfällt alles, wenn Pauschalierung gem. § 37b EStG durch Zuwendenden</p>	
Aufwendungen für Arbeitnehmer	<p>In voller Höhe als Betriebsausgabe abziehbar. Keine Abzugsbeschränkungen gem. § 4 Abs. 5 EStG. → Pauschalierungsmöglichkeit gem. § 37b Abs. 2 EStG mit 30 %</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>– steuerpflichtiger Arbeitslohn</li> <li>– Bewertung mit üblichem Preis am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 EStG)</li> <li>– Pauschalierungsmöglichkeit gem. § 37b Abs. 2 EStG (30 %)</li> </ul>

**Praktikerwissen**



In LSt-Ap werden vermehrt mehrtägige Betriebsausflüge aufgegriffen und in Incentive-Reisen umqualifiziert. Hierbei sind folgende wesentliche Unterschiede zu beachten:

Betriebsveranstaltung:

- § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG: Freibetrag 110 EUR pro Arbeitnehmer,
- § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG: für übersteigenden Betrag pauschale Versteuerung mit 25 % möglich,
- § 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV: bei Pauschalversteuerung gem. § 40 Abs. 2 EStG nicht sozialversicherungspflichtig.

Incentive-Reise:

- lediglich Pauschalversteuerung gem. § 37b EStG mit 30 % möglich,
- sozialversicherungspflichtig.

HINWEIS

**Beispiel**



Der Generalbauunternehmer Hubert Hoch (H) lädt nach Abschluss eines großen Bauvorhabens den Gesellschafter-Geschäftsführer seines Subunternehmens (Fliese GmbH), Friedrich Fliese (F), im Oktober 2023 auf das Oktoberfest nach München ein. H möchte damit auf die gute Zusammenarbeit mit F bei dem vergangenen Bauvorhaben anstoßen. Die Anreise erfolgt am Morgen per Flugzeug von Bremen aus. Nachmittags wird das Oktoberfest besucht. Die Übernachtung findet in einem Münchener Hotel statt. Am nächsten Tag erfolgt der Rückflug. Insgesamt entstehen durch die Reise folgende Aufwendungen:

	Netto	USt
Flüge	500,00 EUR	95,00 EUR (19 %)
Übernachtung	500,00 EUR	35,00 EUR (7 %)
Bewirtung / Speisen	250,00 EUR	17,50 EUR (7 %)
Bewirtung / Getränke	500,00 EUR	95,00 EUR (19 %)

Eine Pauschalierung nach § 37b EStG möchte H nicht durchführen.

**Lösung**

Es liegen die Voraussetzungen einer Incentive-Reise (Belohnungscharakter sowie Veranstaltung mit mindestens einer Übernachtung) vor. Für die Kosten für Flug und Übernachtung steht H der volle Betriebsausgabenabzug zu. Für die Bewirtungskosten ist der Betriebsausgabenabzug auf 70 % begrenzt.

**Buchungsbeispiel**



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4640	6630	Repräsentationskosten	1.000,00				
4650	6640	Bewirtungskosten	525,00				
4654	6644	Nicht abzugsfähige Bewirtungskosten	225,00				
1571	1401	Abziehbare VorSt 7 %	52,50				
1576	1406	Abziehbare VorSt 19 %	190,00	1200	1800	Bank	1.992,50

Auf Ebene der F-GmbH liegt eine steuerpflichtige Betriebseinnahme und gleichzeitig eine vGA an F vor.

**Abwandlung**

Die Einladung zum Oktoberfest für F erfolgte nicht aufgrund des Abschlusses eines Bauvorhabens, sondern zur Verbesserung der allgemeinen Geschäftsbeziehung mit der F-GmbH.

**Lösung**

Die Reise dient hier zur Verbesserung der allgemeinen Geschäftsbeziehung und hat keinen Belohnungscharakter. Die Flug- und Unterbringungskosten dürfen den Gewinn nicht mindern. Aufwendungen für Bewirtung sind nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG zu beurteilen (70 %/30 %).

**Buchungsbeispiel**



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4635	6620	Geschenke nicht abzugsfähig ohne § 37b EStG	1.000,00				
4650	6640	Bewirtungskosten	525,00				
4654	6644	Nicht abzugsfähige Bewirtungskosten	225,00				
1571	1401	Abziehbare VorSt 7 %	17,50				
1576	1406	Abziehbare VorSt 19 %	95,00				
2170	5600	Nicht abziehbare VorSt	130,00	1200	1800	Bank	1.992,50

Auf Ebene der F-GmbH liegt eine steuerpflichtige Betriebseinnahme und gleichzeitig eine vGA an F vor.

**Abwandlung**

H lädt seinen angestellten Bauleiter Fritz Fleißig zu der eintägigen Reise mit Übernachtung zum Oktoberfest ein.

### Lösung

Es liegen für H in voller Höhe abzugsfähige Betriebsausgaben vor. Die Abzugsbeschränkungen nach § 4 Abs. 5 EStG greifen nicht. Für F liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (Ausnahme: Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG durch H).

### Buchungsbeispiel



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4145	6060	Freiwillige soziale Aufwendungen, lohnsteuerpflichtig	1.750,00				
1571	1401	Abziehbare VorSt 7 %	52,50				
1576	1406	Abziehbare VorSt 19 %	190,00	1200	1800	Bank	1.992,50

### ZUSAMMENFASSUNG

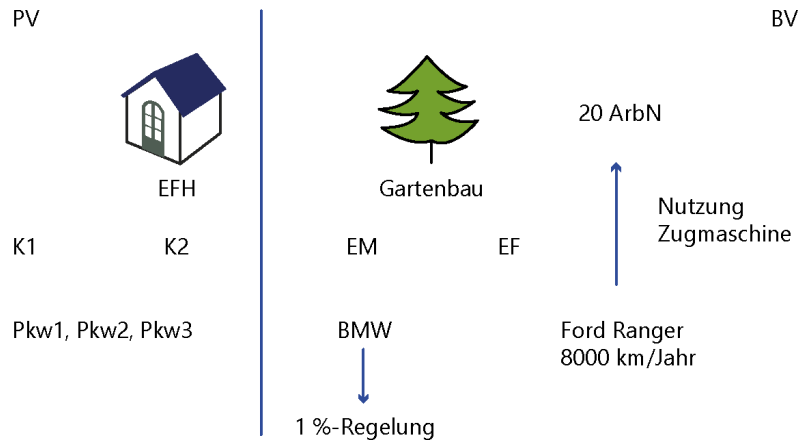
Für den Zuwendenden entscheidet der Anlass der Zuwendung über den Betriebsausgabenabzug.

- Beim Empfänger liegen i. d. R. steuerpflichtige Einnahmen vor.
- § 37b EStG bietet die Möglichkeit, dass der Zuwendende die Steuer des Empfängers pauschal übernimmt.

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Urteil des FG Münster, 16.08.2022, 6 K 2688/19 E,  
BeckRS 2022 23365

### SACHVERHALT



Erich Müller (EM) führt einen Gartenbaubetrieb mit 20 Arbeitnehmern, hauptberuflich ist er als Arbeitnehmer tätig. Seine Ehefrau (EF) ist auf Minijobbasis im Betrieb des EM angestellt. Im Gartenbaubetrieb befinden sich zwei Fahrzeuge. Ein BMW und ein Ford Ranger. Der Ford Ranger wird von den Arbeitnehmern als Zugmaschine genutzt. Der BMW wird auch zu mehr als 50 % betrieblich genutzt. Die Privatfahrten versteuerte EM mit der sog. 1 %-Regelung. Für den Ford Ranger setzte EM keine Nutzungsentnahme an, weil das Fahrzeug aufgrund der betrieblichen Nutzung und der Verschmutzung des Fahrzeugs nicht zur privaten Nutzung geeignet ist.

EM und EF haben zwei volljährige Kinder (K1 und K2). Zum Privatvermögen gehörten insgesamt drei Kleinfahrzeuge (Pkw 1, Pkw 2 und Pkw 3). Die Kleinfahrzeuge wurden in erster Linie von den Kindern genutzt.

Das FA setzte i. R. d. Steuerfestsetzung auch für den Ford Ranger eine Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung an.

### BEGRÜNDUNG

#### Allgemeine Lebenserfahrung spricht für eine private Nutzung

Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins. Etwas anderes gilt, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das typischerweise zum privaten Gebrauch nicht geeignet ist. Soweit keine besonderen Umstände hinzutreten, ist aufgrund der Anscheinsbeweisregel regelmäßig davon auszugehen, dass eine private Nutzung stattgefunden hat.

#### Widerlegung des Anscheinsbeweises durch Darlegung des Sachverhalts

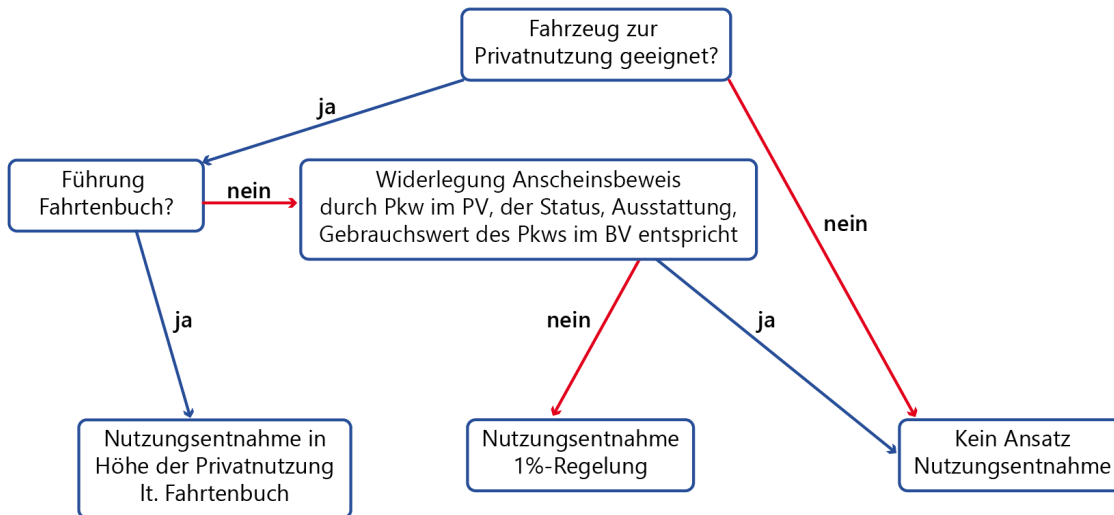
Der Beweis des ersten Anscheins kann nach der Rechtsprechung durch den sogenannten Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu ist der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich. Der Steuerpflichtige muss also nicht beweisen, dass eine private Nutzung des betrieblichen Kfz nicht stattgefunden hat. Der Ford Ranger ist zwar grundsätzlich für eine Privatnutzung geeignet. Aufgrund des dargelegten Einzelsachverhaltes (Nutzung als Zugmaschine, geringe Kilometerleistung) ist eine private Nutzung nahezu ausgeschlossen. Auch dass EM den Gartenbaubetrieb als Nebentätigkeit führt, schließt eine private Nutzung während seiner Tätigkeit als Arbeitnehmer aus.

HINWEIS

**Anscheinsbeweis bei Privatnutzung i. R. d. Gewinneinkunftsarten**

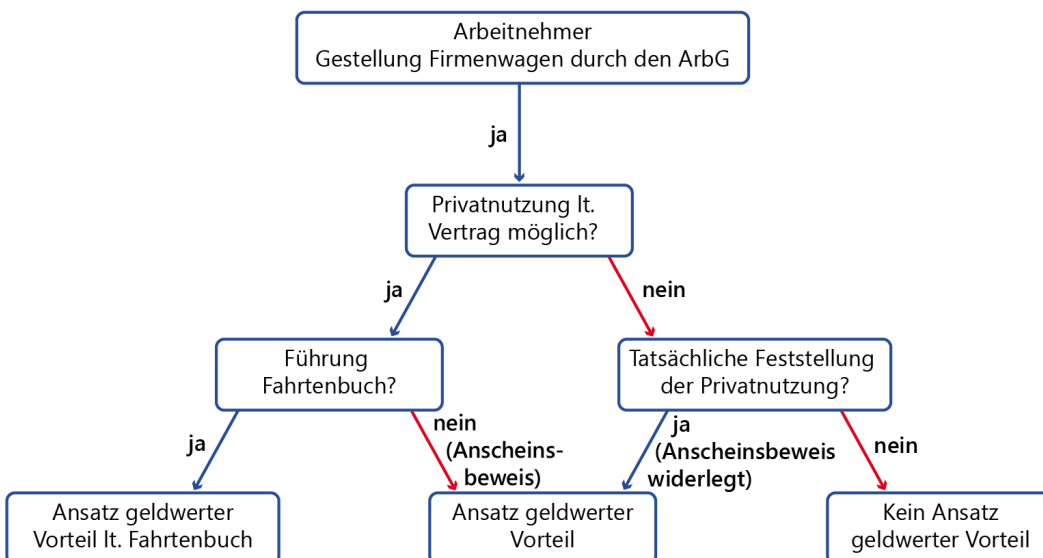
Auslegung des sog. Anscheinsbeweises bei Fahrzeugen im Betriebsvermögen (BFH-Urteil vom 04.12.2012, BStBl 2013 II S. 365):

Pkw befindet sich im Rahmen der Gewinneinkunftsarten im BV:



**Anscheinsbeweise bei Privatnutzung durch Arbeitnehmer**

Auslegung des sog. Anscheinsbeweises bei Gestellung eines Firmenwagens an den Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber (BFH-Urteil vom 21.04.2020, BStBl 2010 II S. 848):



## ZUSAMMENFASSUNG

---

- I. R. d. Gewinnermittlungsarten gilt der Anschein einer privaten Nutzung für betriebliche Fahrzeuge.
- Dieser Anschein kann im Einzelfall widerlegt werden.
- Im Allgemeinen ist der Anschein der Privatnutzung widerlegt, wenn im PV Fahrzeuge mit gleichem Status, Ausstattung und Gebrauchswert vorhanden sind.
- Aber auch besondere Lebensumstände können diesen Anschein widerlegen.

## SACHVERHALT



Die T-GmbH überließ ihren Angestellten Arne und Bernd im Jahr 2022 jeweils ein betriebliches Fahrzeug auch zur Nutzung zu privaten Fahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Beide Arbeitnehmer führten zum Nachweis des Verhältnisses der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten ein **unstreitig ordnungsgemäßes** Fahrtenbuch.

Die Fahrzeuge wurden an der betriebseigenen Tankstelle betankt. Diese verfügte weder über eine Anzeige der Abgabemenge noch des Abgabepreises. Somit schätzte die T-GmbH bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils die jeweiligen Treibstoffkosten nach Durchschnittswerten. Der T-GmbH lagen zwar die Einkaufsrechnungen für den insgesamt im Streitzeitraum bezogenen Treibstoff vor. Die anteiligen Treibstoffkosten je Pkw hat sie aber nur anhand des vom Fahrzeughersteller angegebenen Durchschnittsverbrauchs sowie des durchschnittlichen Liter-Kraftstoffpreises ermittelt und damit nicht durch Belege nachgewiesen.

Im Rahmen einer LSt-Außenprüfung verwarf das FA die Ermittlung des geldwerten Vorteils anhand der Fahrtenbuchmethode und ermittelte diesen stattdessen nach der 1 %- und der 0,03 %-Regelung.

**Frage:** Zu Recht?

## BEGRÜNDUNG

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH führt die Überlassung eines betrieblichen Kfz durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit in aller Regel zum Zufluss von Arbeitslohn i. S. v. § 19 EStG. Denn der Arbeitnehmer ist um den Betrag bereichert, den er für eine vergleichbare Nutzung aufwenden müsste und den er sich durch die Überlassung des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber erspart.

Der Wert der Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten und für die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte ist entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mittels der 1 %-Regelung und der 0,03 %-Regelung zu ermitteln (§ 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG).

Nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG kann dieser Wert jedoch auch mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte entfallenden Teil der "gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen" angesetzt werden, wenn die durch das Kfz "insgesamt entstehenden Aufwendungen" durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.



Ausweislich des Gesetzeswortlauts ist die Fahrtenbuchmethode daher nicht schon dann anzuwenden, wenn (wie hier) ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorgelegt wird, welches das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten nachweist. Denn § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG setzt weiter voraus, dass zum einen der Wert der Privatnutzung als Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt wird und zum anderen, dass die durch Belege nachzuweisenden Kosten die durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen umfassen.

Die Fahrtenbuchmethode gründet damit auf dem Zusammenspiel der Gesamtfahrleistung durch die im Fahrtenbuch selbst vollständig dokumentierten Fahrtstrecken einerseits und einer vollständigen Bemessungsgrundlage dafür andererseits, nämlich dem Ansatz der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen mittels belegmäßiger Erfassung der durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen. Eine Schätzung von belegmäßig nicht erfassten Kosten der überlassenen Fahrzeuge schließt die Anwendung der Fahrtenbuchmethode folglich aus.

HINWEIS

**Beispiel** 

Die T-GmbH überlasst dem A ein betriebliches Kfz auch zur privaten Nutzung sowie für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Bruttolistenpreis 50.380 EUR. Die einfache Entfernung zwischen der Wohnung des A und seiner ersten Tätigkeitsstätte beträgt 20 km. A führt zwar ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Allerdings hat die T-GmbH die auf das von A genutzte Fahrzeug entfallenden Aufwendungen nicht belegmäßig erfasst.

Der geldwerte Vorteil ist nach der Rechtsprechung des BFH somit anhand der 1 %- und 0,03 %-Methode zu erfassen.

Privatfahrten: 1 % v. 50.300,00 EUR (Abrundung auf volle 100,00 EUR) = 503,00 EUR

Fahrten Wohnung/Erste Tätigkeitsstätte: 0,03 % v. 50.300,00 EUR x 20 km = 301,80 EUR

**Buchungsbeispiel** 

SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4120	6020	Gehälter	804,80	8611	4947	Verrechnete sonstige Sachbezüge aus Fahrzeug-Gestellung 19 % USt	676,30
				1776	3806	USt 19 %	128,50

Bei den Konten 8611/4947 handelt es sich um Automatikkonten, bei denen die USt automatisch herausgerechnet wird. Der obige separate Ausweis der USt dient lediglich Darstellungszwecken.

**Abwandlung**

Bei dem überlassenen Kfz handelt es sich um ein Elektrofahrzeug.

Ermittlung des geldwerten Vorteils:

25 % vom Bruttolistenpreis (abgerundet auf volle 100,00 EUR) x 1 %

25 % von 53.800,00 EUR = 13.450,00 EUR, abgerundet 13.400,00 EUR x 1 % = 134,00 EUR monatlich (inkl. 21,39 EUR USt)

Ermittlung der USt:

Bei der Berechnung der USt wird der ungekürzte Bruttolistenpreis zugrunde gelegt:

53.800,00 EUR x 1 % = 538,00 EUR monatlich (inkl. 85,90 EUR USt)

USt-Differenz zwischen gekürztem und ungekürztem Wert = 64,51 EUR

Als Lohnaufwand sind 134,00 EUR (inkl. 21,39 EUR) + USt-Differenz 64,51 EUR zu berücksichtigen.

Buchung des geldwerten Vorteils:

**Buchungsbeispiel**



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4120	6020	Gehälter	134,00	8611	4947	Verrechnete sonstige Sachbezüge aus Fahrzeug-Gestellung 19 % USt	112,61
				1776	3806	USt 19 %	21,39

Buchung der USt-Differenz:

Differenz zwischen ungekürzten Wert (538,00 EUR) und gekürztem Wert (134,00 EUR) = 404,00 EUR

**Buchungsbeispiel**



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
8610	4946	Verrechnete sonstige Sachbezüge	404,00	8611	4947	Verrechnete sonstige Sachbezüge aus Fahrzeug-Gestellung 19 % USt	339,49
				1776	3806	USt 19 %	64,51

Buchung der USt als Lohnaufwand und Korrektur der Erlöskonten:

**Buchungsbeispiel**



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4120	6020	Gehälter	64,51	8610	4946	Verrechnete sonstige Sachbezüge	64,51

## ZUSAMMENFASSUNG

---

- Die Überlassung eines betrieblichen Kfz auch zur privaten Nutzung führt zu einem geldwerten Vorteil bei dem Arbeitnehmer.
- Dieser geldwerte Vorteil ist anhand der 1 %- und 0,03 %-Methode zu ermitteln.
- Alternativ kann er mittels Fahrtenbuchmethode erfasst werden, wenn
  - der Anteil der außerbetrieblichen Fahrten zu den betrieblichen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen ist **und**
  - die auf das genutzte Fahrzeug entfallenden Aufwendungen mittels Belegen nachgewiesen sind.

## SACHVERHALT



Der Arbeitgeber schloss mit Arbeitnehmern Mietverträge über die Anmietung einer sichtbaren Außenfläche des Arbeitnehmerfahrzeugs als Werbefläche ab.

Die Arbeitnehmer verpflichteten sich zur Anbringung eines mit der Firmenwerbung des Arbeitgebers bedruckten Kennzeichenhalters an dem Privatfahrzeug. Der Kennzeichenhalter wurde kostenfrei vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt. Die Mietverträge endeten jeweils mit Ausscheiden des Arbeitnehmers und konnten von den Vertragsparteien mit einer Frist von 2 Monaten gekündigt werden. Als Mietzins wurden jährlich 255 EUR vereinbart. Weitere Vereinbarungen gab es nicht.

Der Arbeitgeber war der Auffassung, dass es sich bei den Mietzahlungen nicht um Arbeitslohn handele, sondern bei den Arbeitnehmern zu sonstigen Einkünften (§ 22 Nr. 3 EStG) führe.

Das FA berücksichtigte die Mietzahlungen als durch das Dienstverhältnis veranlassten Arbeitslohn und nahm den Arbeitgeber für nicht einbehaltene und abgeführte LSt mit Haftungsbescheid in Anspruch.

**Frage:** Ist das vom Arbeitgeber an einen Teil der Arbeitnehmer gezahlte Entgelt für die Anbringung eines mit Werbung versehenen Kennzeichenhalters am Privatfahrzeug durch das Dienstverhältnis veranlasst und führt zu Arbeitslohn?

## ERGEBNIS/LEITSATZ

- 1. Ein Entgelt für Werbung des Arbeitgebers auf dem Kennzeichenhalter des privaten Pkw des Arbeitnehmers ist durch das Arbeitsverhältnis veranlasst und damit Arbeitslohn, wenn dem mit dem Arbeitnehmer abgeschlossenen "Werbemietvertrag" kein eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt zukommt.**
- 2. Ist das für die Werbung gezahlte Entgelt als Arbeitslohn zu beurteilen, scheidet eine überwiegend eigenbetriebliche Veranlassung der Zahlung regelmäßig aus.**

## BEGRÜNDUNG

---

### Entgelt für die Werbefläche

Ein Entgelt für die "Anmietung der Werbefläche" mit den eigenen Arbeitnehmern wird nicht wie im wirtschaftlichen Verkehr üblich für einen Werbeeffect bemessen, wenn folgende Faktoren erfüllt sind:

1. Zahlung an alle Arbeitnehmer in gleicher monatlicher Höhe,
2. ohne Vereinbarungen eines konkreten individuellen Umfangs der werbewirksamen Nutzung der Fahrzeuge durch die jeweiligen Arbeitnehmer.

In diesem Fall ist der Werbezweck der Maßnahme nicht vordergründig, da nicht nachgewiesen werden kann, ob die Werbemaßnahme überhaupt eine Wirkung hatte.

### Indizien für die Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis

Weitere Indizien, dass es sich bei den Zahlungen um Lohnzahlung handelte, sind:

- rein betriebsinterne Bewerbung der Verträge,
- Abschluss der Verträge ausschließlich mit Arbeitnehmern,
- Beendigung der Verträge mit Ausscheiden der Arbeitnehmer,
- *keine* Fremdüblichkeit, da Kennzeichenhalter mit Werbeaufdrucken häufig ohne besondere Entgeltvereinbarung an (Kunden-)Fahrzeugen angebracht werden.

*Nicht* ausschlaggebend für diese Beurteilung ist, wenn der Vertrag nicht mit allen Mitarbeitern abgeschlossen wurde, die Vereinbarung als gesonderter schriftlicher Vertrag ausgestaltet und eine eigenständige Kündigungsmöglichkeit bei Fortbestand des Arbeitsverhältnisses möglich ist.

## HINWEIS

---

### Abgrenzung von Arbeitgeberleistungen

Für Arbeitgeberleistungen an Arbeitnehmer gelten – unter Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls – folgende Abgrenzungskriterien:

- Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis "für" das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen.<sup>3</sup>
- Kein Arbeitslohn sind Zuwendungen aufgrund 1. anderer Rechtsbeziehungen wie z. B. Zinsen aus stehengelassenen und in Darlehen umgewandelten Lohn oder wegen 2. sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber.<sup>4</sup>
- Kein Arbeitslohn sind Vorteile, die als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung an den Arbeitnehmer fließen, dieser einen "Zwang zur Annahme" hat, wie z. B. die bei der verpflichtenden Teilnahme an einer Regattabegleitfahrt.<sup>5</sup>

### **Maßgeblicher wirtschaftlicher Gehalt einer Vereinbarung**

Ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, ist nach dem wirtschaftlichen Gehalt des zu beurteilenden Lebenssachverhalts und nicht nach seiner äußeren Erscheinungsform zu würdigen.<sup>6</sup>

Der Abschluss eines neben dem Arbeitsvertrag bestehenden Rechtsverhältnisses zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer steht der Behandlung eines Vorteils als Arbeitslohn nicht zwingend entgegen.

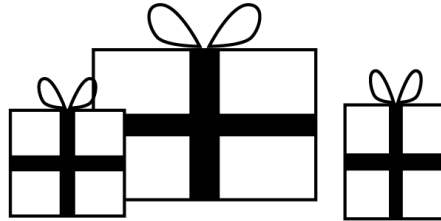
Umgekehrt kann aber auch allein aus der Vereinbarung eines Vorteils im Arbeitsvertrag nicht automatisch auf das Vorliegen von Arbeitslohn geschlossen werden.

### **ZUSAMMENFASSUNG**

---

- Bei Zahlungen "für die Anmietung der Werbefläche" handelt es sich um laufenden Arbeitslohn.
- Die Zahlung ist durch das Arbeitsverhältnis veranlasst.
- Dem Sonderrechtsverhältnis "Mietvertrag Werbefläche" wohnt kein eigener wirtschaftlicher Gehalt inne.
- An einem eigenen wirtschaftlichen Gehalt mangelt es, wenn die Werbewirkung nicht sichergestellt ist und die Entgeltbemessung offenkundig an der Freigrenze von 256 EUR für sonstige Einkünfte bemessen wird.
- Die Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis ergibt sich daraus, wenn die Verträge ausschließlich mit eigenen Mitarbeitern abgeschlossen und die Laufzeit der Verträge an das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses geknüpft wird.

### EINLEITUNG



Am 28.10.2022 hat der Bundesrat den LSt-Richtlinien 2023 zugestimmt. Sie wurden am 05.12.2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und kommen grundsätzlich ab dem 01.01.2023 zur Anwendung. Durch die LStR 2023 ist es zu einer Einschränkung hinsichtlich der Behandlung von Aufmerksamkeiten gekommen.

### INHALT

Unter Aufmerksamkeiten versteht man Sachleistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer oder deren Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses, die auch im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung führen. Solche Leistungen gehören nicht zum Arbeitslohn. Aufmerksamkeiten sind Sachleistungen bis zu einem Wert von 60,00 EUR (brutto), z. B. Blumen, Genussmittel, ein Buch oder ein Tonträger (R 19.6 Abs. 1 LStR 2023).

Für folgende besondere persönliche Ereignisse können beispielsweise steuerfreie Aufmerksamkeiten zugewendet werden:

- Geburtstag,
- Hochzeit,
- Silber- und Goldhochzeit,
- Geburt des Kindes,
- Jubiläum.

Durch die LStR 2023 erfährt die steuerliche Behandlung von Aufmerksamkeiten an Angehörige dahingehend eine Einschränkung, dass diese nur dann nicht zum Arbeitslohn zählen, wenn der Angehörige im Haushalt des Arbeitnehmers lebt. Diese Einschränkung ist für Arbeitgeber bedeutsam, die Aufmerksamkeiten an Kinder der Mitarbeiter zuwenden. Hier muss sichergestellt sein, dass die Kinder nicht in einem eigenen Haushalt oder bei dauernd getrennt lebenden Eltern in dem Haushalt des anderen Elternteils leben.

**Beispiel**



Frieda Fleißig (F) erhält von ihrem Arbeitgeber Sigggi Spendabel (S) zu ihrem 50. Geburtstag einen Präsentkorb im Wert von 60,00 EUR (brutto).

**Lösung**

Es liegt eine bloße Aufmerksamkeit vor, die nicht zum Arbeitslohn der F zählt. Die 50-EUR-Freigrenze für Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) wird hierdurch nicht verbraucht.

**Buchungsbeispiel**



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4946	4822	Freiwillig Sozialleistungen	56,07	1000	1600	Kasse	60,00
1571	1401	Abziehbare VorSt 7 %	3,93				

**Abwandlung**

F erhält von ihrem Arbeitgeber S zur Einschulung ihrer Tochter Friederike ein Sachgeschenk im Wert von 60,00 EUR (brutto). Friederike lebt gemeinsam mit F in einem Haushalt.

**Lösung**

Es liegt eine bloße Aufmerksamkeit vor, die nicht zum Arbeitslohn der F zählt. Die 50 EUR-Freigrenze für Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) wird hierdurch nicht verbraucht.

**Abwandlung**

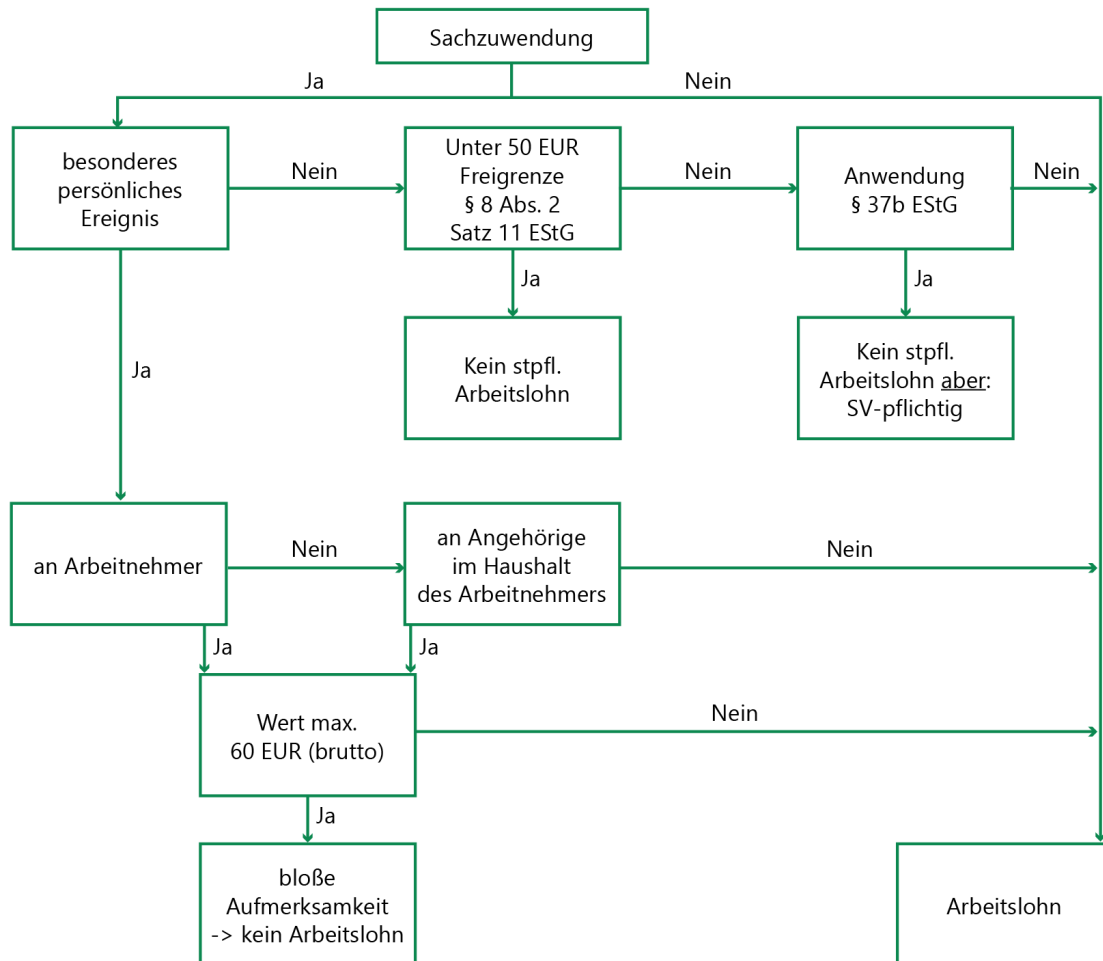
F erhält von ihrem Arbeitgeber S zur Hochzeit ihrer Tochter Friederike ein Sachgeschenk im Wert von 60,00 EUR (brutto). Friederike lebt schon seit Jahren mit ihrem (nun) Ehemann in einer gemeinsamen Wohnung.

**Lösung**

Es liegt keine bloße Aufmerksamkeit vor. Es handelt sich bei dem Sachgeschenk um steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn. Die 50 EUR-Freigrenze für Sachbezüge kommt aufgrund der Betragshöhe nicht zur Anwendung. S könnte die Steuerpflicht der Aufmerksamkeit durch eine Lohnsteuerpauschalierung nach § 37b EStG verhindern. Allerdings hat er dieses Wahlrecht dann einheitlich für alle steuerpflichtigen Sachzuwendungen an seine Mitarbeiter auszuüben. Darüber hinaus führt die Lohnsteuerpauschalierung nach § 37b EStG nicht zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung.

=





HINWEIS

**Praktikerwissen**



Geldzuwendungen stellen - unabhängig von ihrer Höhe - nie eine bloße Aufmerksamkeit dar und zählen daher stets zum Arbeitslohn. Entsprechendes gilt für Gutscheine, die nicht als Sachbezüge zu qualifizieren sind (vgl. § 8 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

**ZUSAMMENFASSUNG**

Sachzuwendungen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses von Angehörigen eines Arbeitnehmers zählen nur dann als bloße Aufmerksamkeit nicht zum Arbeitslohn, wenn der Angehörige mit dem Arbeitnehmer in einem Haushalt lebt.

## SACHVERHALT



Peter Pendel (P) arbeitet als Geschäftsführer für ein großes Warenhaus. Er hat keine festen Arbeitszeiten mit einem regulären "Acht-Stunden-Arbeitstag". Im Streitzeitraum musste P jeden Arbeitstag pendeln. Da die öffentliche Verkehrsanbindung zeitlich nicht hinreichend flexibel war, nahm P i. d. R. ein Taxi.

In den Streitjahren entstanden P Taxikosten i. H. v. 6.400 EUR bzw. 2.700 EUR, die er als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend machte.

Das FA erkannte nur Aufwendungen i. H. d. Entfernungspauschale an.

**Frage:** Ist ein Taxi als "öffentliches Verkehrsmittel" i. S. d. § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG zu qualifizieren und können damit höhere Aufwendungen als die Entfernungspauschale geltend gemacht werden?

## ERGEBNIS/LEITSATZ

**Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Taxi können nur i. H. d. Entfernungspauschale als Werbungskosten abgesetzt werden.**

## BEGRÜNDUNG

## Rechtsnorm

## §§

§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG

<sup>3</sup>Werbungskosten sind auch...

4. Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4. <sup>2</sup>Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4 500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. [...]

**Rechtsnorm****§§**

§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG

(2) <sup>2</sup>Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen.

Der Begriff des "öffentlichen Verkehrsmittels" ist im EStG gesetzlich nicht definiert. Aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift ergibt sich, dass unter die Bezeichnung i. R. d. § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG lediglich öffentliche Verkehrsmittel im Linienverkehr fallen.

Denn als der Gesetzgeber mit Wirkung ab 01.01.2001 eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale einführt, wollte er die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr – insbesondere Bus und Bahn – fördern.

Ein Taxi steht zwar allgemein der Öffentlichkeit zur Verfügung, es fährt aber nicht im Linienverkehr.

Beim öffentlichen Verkehr handelt es sich um die fahrplanmäßige und gleichzeitige Beförderung einer Vielzahl von Fahrgästen. Eine Taxifahrt wird dagegen individuell durchgeführt.

**Ergebnis:** P kann seine Aufwendungen nur in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen.

**Praktikerwissen**

Der Abzug der tatsächlichen Fahrtkosten ist gem. § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG auch für Menschen mit Behinderungen möglich. Der Grad der Behinderung muss dann aber entweder mind. 70 betragen oder mind. 50 bei zusätzlicher erheblicher Beeinträchtigung in der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr. Im Urteilsfall hatte der Kläger einen Grad der Behinderung von 60 ohne erheblich in der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr eingeschränkt gewesen zu sein (Merkzeichen im Behindertenausweis "G" oder "aG").

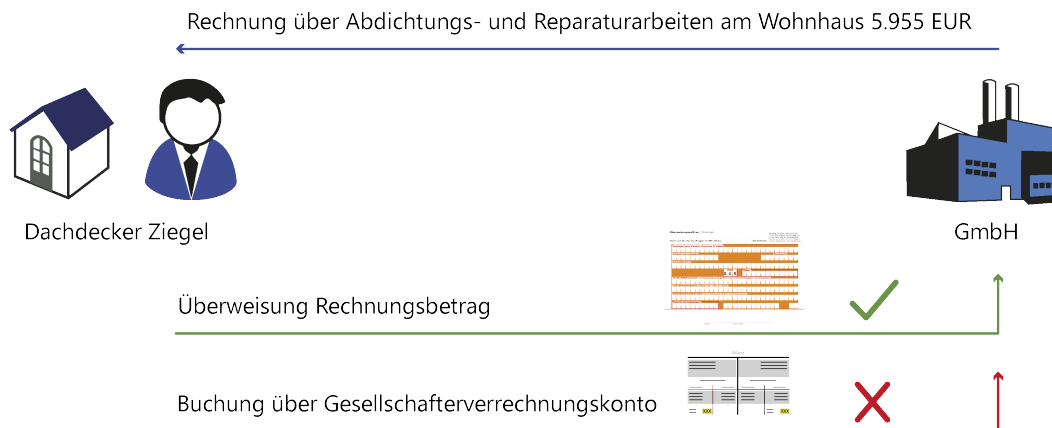
**HINWEIS**

Der BFH hatte 1980 noch Taxikosten in vollem Umfang als Werbungskosten anerkannt.<sup>7</sup> Das damalige Urteil betraf aber die Rechtslage vor Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale.

**ZUSAMMENFASSUNG**

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Taxi können nur i. H. d. Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend gemacht werden.

SACHVERHALT



Dachdeckermeister Ziegel erzielte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und war darüber hinaus an der X-GmbH zu 60 % beteiligt. In 2019 beauftragte er die X-GmbH an seinem Wohnhaus Abdichtungs- und Reparaturarbeiten durchzuführen. Die Rechnung vom 27.02.2019 beglich er über sein Gesellschafter-Verrechnungskonto.

In seiner ESt-Erklärung 2019 machte er aus der Rechnung eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG i. H. v. 20 % aus 4.000 EUR = 800 EUR geltend. Das FA gewährte die Steuerermäßigung nicht, weil die Zahlung nicht auf ein "Bank"-Konto des Leistungsempfängers erfolgt war.

**ERGEBNIS/LEITSATZ**

1. Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG kann auch nach der Neufassung der Vorschrift durch das JStG 2008 nur in Anspruch genommen werden, wenn der Rechnungsbetrag auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben wird.
2. Die Gutschrift des Rechnungsbetrags im Wege der Aufrechnung durch Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen bei der leistungserbringenden GmbH genügt den gesetzlichen Anforderungen an den Zahlungsvorgang nicht.

**BEGRÜNDUNG**

**Voraussetzungen gem. § 35a EStG**

Nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG ermäßigt sich für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen die tarifliche ESt, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen. Auf Antrag wird eine Steuerermäßigung von 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 EUR gewährt.

Nach § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG sind zwei Voraussetzungen zu erfüllen:

1. der Steuerpflichtige hat für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten und,
2. die Zahlung ist auf das Konto des Erbringers der Handwerkerleistung erfolgt.

**Praktikerwissen**

Die Aufwendungen sind seit dem JStG 2008 nicht mehr i. R. d. ESt-Erklärung durch Vorlage einer Rechnung und eines Belegs des Kreditinstituts über das Konto des Erbringers nachzuweisen. Ein Verzicht auf die Einbindung eines Kreditinstitutes ist damit nicht verbunden. Das FA kann den Nachweis jederzeit anfordern.

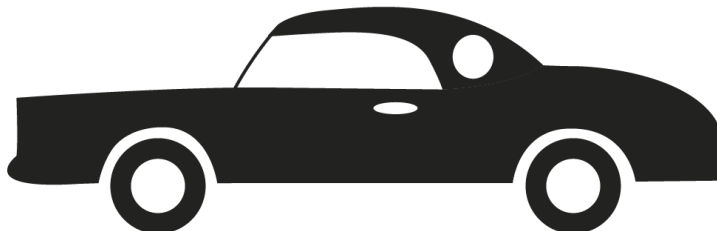
**Buchung auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto nicht ausreichend**

Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG ist nicht zu gewähren, wenn die Handwerkerrechnung durch Buchung auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto bei der leistungserbringenden GmbH beglichen wird. Die Zahlung ist dann nicht i. S. d. § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt. Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist es danach unbedingt erforderlich, dass die Zahlung mit Einbindung eines Kreditinstituts und entsprechender bankmäßiger Dokumentation des Zahlungsvorgangs (Beleg eines Kreditinstituts) abgewickelt wird. Allein eine irgendwie geartete "kontenmäßige" Erfassung des Zahlungsvorgangs genügt den formellen Voraussetzungen der Steuerermäßigung nicht.

**ZUSAMMENFASSUNG**

- Die Steuerermäßigung nach § 35a EStG setzt voraus, dass die Zahlung mit Einbindung eines Kreditinstitutes erfolgt.
- Die Buchung über ein Gesellschafter-Verrechnungskonto reicht nicht aus.

SACHVERHALT



Der Arzt Dr. Pille (P) ermittelt seine Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit gem. § 4 Abs. 3 EStG. Für sein Unternehmen hat er für die Zeit vom 01.12.2016 - 30.11.2019 einen BMW (Bruttolistenpreis 54.720 EUR) geleast. Für diesen Pkw hat er im Dezember 2016 eine Leasingonderzahlung i. H. v. 21.888 EUR geleistet und diese 2016 in voller Höhe als Betriebsausgabe geltend gemacht. Der BMW diente in den Streitjahren unstrittig zu mehr als 50 % betrieblichen Zwecken. Ein Fahrtenbuch hat P nicht geführt, sodass der private Nutzungsanteil nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG nach der sog. 1 %-Regelung ermittelt wurde.

P hat eine Kostendeckelung auf die in den Gewinnermittlungen für das jeweilige Jahr erfassten Kfz-Kosten vorgenommen.<sup>8</sup>

	<b>P a u s c h a l ermittelte Nutzungswerte inkl. Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb</b>	<b>Im Wj als Betriebsausgabe abzugsfähig</b>	<b>Erklärte Entnahme des P</b>
Dez 2016	1.100 EUR	22.500 EUR  (21.888 EUR + laufende Kosten 612 EUR)	1.100 EUR
Jahr 2017	13.000 EUR	7.900 EUR	7.900 EUR
Jahr 2018	13.000 EUR	10.500 EUR	10.500 EUR
J a n - Nov 2019	12.700 EUR	9.500 EUR	9.500 EUR

Das FA hat die Anwendung der Kostendeckelung abgelehnt. Es ist der Meinung, dass die Leasingsonderzahlung auf die dreijährige Laufzeit des Leasingvertrages zu verteilen ist. Dies erhöht die tatsächlich entstandenen Kosten:

	<b>Pauschal ermittelte Nutzungswerte inkl. Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb</b>	<b>Vergleichbare Gesamtkosten des Wj</b>	<b>Anzusetzende Entnahme (niedrigerer Wert)</b>
Dez 2016	1.100 EUR	1.220 EUR (612 EUR + 608 EUR)	1.100 EUR
Jahr 2017	13.000 EUR	15.196 EUR (7.900 EUR + 7.296 EUR)	13.000 EUR
Jahr 2018	13.000 EUR	17.796 EUR (10.500 EUR + 7.296 EUR)	13.000 EUR
Jan - Nov 2019	12.700 EUR	16.188 EUR (9.500 EUR + 6.688 EUR)	12.700 EUR

Damit ist P nicht einverstanden. Einspruchsverfahren und Klage vor dem FG waren erfolglos.

**Frage:** Hat P Anspruch auf die Anwendung der Kostendeckelung?

### **ERGEBNIS/LEITSATZ**

**Es ist nicht zu beanstanden, dass bei Anwendung der Billigkeitsregelung zur Kostendeckelung für Zwecke der Berechnung der Gesamtkosten eines genutzten Leasingfahrzeugs eine bei Vertragsschluss geleistete Leasingsonderzahlung auch dann periodengerecht auf die einzelnen Jahre des Leasingzeitraums verteilt wird, wenn der Steuerpflichtige seinen Gewinn durch EÜR gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.**

## BEGRÜNDUNG

---

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist für die private Nutzung eines zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Kfz pro Kalendermonat 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich USt anzusetzen.

Die 1 %-Regelung ist eine typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt. Individuelle Besonderheiten hinsichtlich der Art und der Nutzung des Kfz bleiben grundsätzlich unberücksichtigt.

Die von P begehrte Begrenzung des privaten Nutzungsanteils in Höhe der tatsächlich entstandenen Kfz-Kosten sieht die gesetzliche Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG nicht vor.

Die Regelung zur Kostendeckelung in Rz. 18 des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 (BStBl 2009 I S. 1326) stellt eine Billigkeitsregelung i. S. d. § 163 AO dar.

### **Sinn und Zweck der Billigkeitsregelung**

Nach dem Sinn und Zweck dieser Billigkeitsregelung sollen Härten bei der Berechnung des Entnahmewerts vermieden werden, die bei Anwendung der 1 %-Regelung dadurch entstehen können, dass der pauschal ermittelte Entnahmewert über den in der Gewinnermittlung geltend gemachten Kfz-Kosten liegt.

Bei den typischerweise von der 1 %-Regelung erfassten Fahrzeugen, die der Gesetzgeber bei der Schaffung der Pauschalierung vor Augen hatte, handelt es sich um Fahrzeuge mit einem hohem Bruttolistenpreis und einem hohen privaten Nutzungsanteil. Bei dieser Fallgruppe würde die Anwendung der 1 %-Regelung nach Auffassung der Finanzverwaltung zu offenkundig unzutreffenden Ergebnissen führen, wenn die genutzten Fahrzeuge bei ihrem Erwerb bereits abgeschrieben sind oder deutlich unter dem Bruttolistenpreis erworben werden, sodass die tatsächlich für sie anfallenden Kosten vergleichsweise niedrig sind. Für diese Fälle soll die Kostendeckelungsregelung eine sachliche Unbilligkeit ausgleichen.

### **Leasingsonderzahlung ist rechnerisch zu verteilen**

Das BMF-Schreiben vom 18.11.2009, a. a. O., das die Kostendeckelung vorsieht, ist in der Weise auszulegen, dass bei der Ermittlung der tatsächlichen Kosten eine Leasingsonderzahlung auf die Dauer des Leasingvertrags rechnerisch zu verteilen ist. Denn eine Leasingsonderzahlung stellt ein vorausbezahltes Nutzungsentgelt dar und verlagert die tatsächlichen Kfz-Kosten voraus.

Dieser Verteilung der Sonderzahlung steht § 11 Abs. 2 EStG nicht entgegen, weil die Vorschrift nur den Abfluss von Ausgaben regelt. Die Leasingsonderzahlung konnte im Jahr ihrer Zahlung (2016) als Betriebsausgabe abgezogen werden. I. R. d. Bewertung der Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG gilt § 11 Abs. 2 EStG nicht.

**Ergebnis:** Die von P im Dezember 2016 geleistete Leasingsonderzahlung ist bei der Feststellung der Gesamtkosten periodengerecht auf die dreijährige Laufzeit des Leasingvertrages zu verteilen.



## HINWEIS

---

Der BFH weist darauf hin, dass die i. R. e. EÜR ermittelte Entnahme nicht niedriger ausfallen sollte als eine Entnahme bei einer Bilanzierung. Bei einer Bilanzierung wäre die Leasing-Sonderzahlung als RAP gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG auf die Laufzeit des Leasingvertrags verteilt worden.

## ZUSAMMENFASSUNG

---

- Bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG ist eine einmalige Leasingsonderzahlung im Jahr ihres Abflusses (in der Regel beim Vertragsabschluss) in voller Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig.
- Für die Feststellung der Gesamtkosten für die Kostendeckelung ist eine einmalige Leasingsonderzahlung aber auf die Laufzeit des Leasingvertrages zu verteilen.
- Die Leasingsonderzahlung erhöht also bei der Prüfung der Kostendeckelung die tatsächlich entstandenen Kfz-Kosten.
- Das führt dazu, dass die Kostendeckelung entweder geringer ausfällt oder sogar ganz entfällt.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG

Urteil des FG Berlin-Brandenburg, 08.11.2021,  
16 K 11381/18, NZB eingelegt, Az. des BFH VI B 3/22,  
NWB Dok. ID SAAAI - 57929

## EINLEITUNG



Gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG werden 70 % der betrieblich veranlassten Bewirtungskosten als Betriebsausgabe anerkannt, wenn sie als angemessen angesehen werden.

Zur steuerlichen Anerkennung von Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 30.6.2021, IV C 6 - S 2145/19/10003, BStBl 2021 I S. 908, Stellung genommen. Mit den dort von der Finanzverwaltung festgelegten formellen Anforderungen an Bewirtungsbelege hat sich das FG Berlin-Brandenburg beschäftigt.

## INHALT

Der Abzug von angemessenen Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben erfordert vom Steuerpflichtigen einen schriftlichen Nachweis über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

Bei einer Bewirtung in einer Gaststätte genügen Angaben zum Anlass und den Teilnehmern, die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen.

Dabei ist folgendes zu beachten:

- Erforderlich sind Angaben zum Anlass und zu den Teilnehmern der Bewirtung (Eigenbeleg).
- Die Rechnung muss grundsätzlich den Anforderungen des § 14 UStG genügen.
- Die Rechnung muss auch den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten. Das gilt nicht, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung 250 EUR nicht übersteigt.
- Bei einem Rechnungsbetrag über 250 EUR ist es ausreichend, wenn der leistende Unternehmer (Bewirtungsbetrieb) den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen handschriftlich auf der Rechnung vermerkt.

Die Rechnung muss außerdem maschinell erstellt und registriert sein (R 4.10 Abs. 8 Satz 8 EStR). Rechnungen in anderer Form, vornehmlich handschriftlich erstellte Rechnungen, erfüllen also die Nachweisvoraussetzungen nicht. Das bedeutet: Die darin ausgewiesenen Bewirtungsaufwendungen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung vollständig vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.

### FG Berlin-Brandenburg: Keine Rechtsgrundlage für die Auffassung der Finanzverwaltung

Das FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 08.11.2021, 16 K 11381/18, a. a. O., hat der Auffassung der Finanzverwaltung, dass handschriftliche Rechnungen als Nachweis nicht genügen, ausdrücklich widersprochen. Für diese angenommene Anforderung findet sich keine Rechtsgrundlage.

Im Gesetzeswortlaut von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. m. § 9 Abs. 5 EStG ist lediglich von der "Rechnung über die Bewirtung" die Rede. Diese muss zwar die umsatzsteuerlichen Voraussetzungen erfüllen, aus § 14 UStG ergibt sich jedoch nicht, dass handgeschriebene Rechnungen nicht anzuerkennen wären. Im USt-Recht sind handgeschriebene Rechnungen gerade möglich, so das FG.

Auch der BFH hat in seinen Grundsatzurteilen die Notwendigkeit einer maschinellen Rechnung nie erwähnt und auch die Gesetzeshistorie spricht nach Meinung des FG Berlin-Brandenburg dagegen.

**Ergebnis:** Das FG hat die handgeschriebene Rechnung einer Gaststätte mit 70 % als Betriebsausgabe berücksichtigt.

#### Praktikerwissen



Diese Rechtsprechung sollte nur zur rettenden Beratung genutzt werden. Für die Praxis sollten die Mandanten darauf achten, dass die o. g. Voraussetzungen laut BMF-Schreiben erfüllt sind.

#### HINWEIS

Zum Jahreswechsel ist eine Verschärfung eingetreten:

Verwendet der Bewirtungsbetrieb ein elektronisches Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion, werden die Bewirtungsrechnungen nur dann als Bewirtungskosten anerkannt, wenn

- sie die Anforderungen der Kassensicherungsverordnung erfüllen,
- eine Transaktionsnummer und
- die Seriennummer der technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) bzw. des Kassensystems enthalten (z. B. in Form eines QR- oder Strichcodes).

#### Praktikerwissen

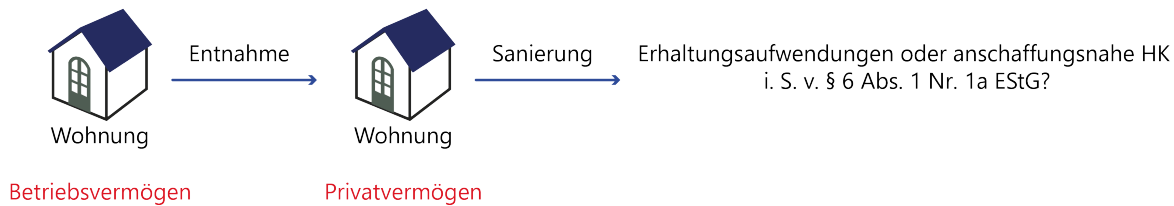


Fällt die Sicherheitseinrichtung (TSE) aus, darf das elektronische Kassensystem weiterbetrieben werden, sofern die Störung aus dem Beleg hervorgeht (z. B. durch fehlende Transaktionsnummer). Der Betriebsausgabenabzug ist durch einen solchen technischen Fehler grundsätzlich nicht gefährdet.

#### ZUSAMMENFASSUNG

- Der Abzug von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben setzt nicht voraus, dass die Bewirtungsrechnung maschinengedruckt ist.
- Es genügt auch eine handgeschriebene Gaststättenrechnung.
- NZB beim BFH eingelegt.

### SACHVERHALT



Fred Fuchs (F) ist Landwirt. Aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen hat er zum 01.03.2011 eine fremdvermietete Wohnung entnommen. Laut Gutachten betrug der Entnahmewert der Wohnung ohne Grund und Boden 49.045 EUR.

Unmittelbar nach der Entnahme aus dem Betriebsvermögen hat F mit der Sanierung und Modernisierung dieser Wohnung begonnen. Die Aufwendungen dafür betrugen im Jahr 2011: 44.000 EUR, 2012: 21.000 EUR und 2013: 18.000 EUR (insgesamt 83.000 EUR). F hat die Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV geltend gemacht.

Das FA hat die Kosten als anschaffungsnahe HK gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG behandelt. Die Entnahme aus dem Betriebsvermögen ist nach Ansicht des FA ein anschaffungsähnlicher Vorgang. Ausgehend von dem Entnahmewert der Wohnung i. H. v. 49.045 EUR haben die Aufwendungen die im § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG enthaltene 15 %-Grenze überstiegen. Damit können die Aufwendungen lediglich über die Abschreibung der Immobilie steuerlich geltend gemacht werden.

F ist damit nicht einverstanden. Er ist der Auffassung, dass durch die Entnahme kein entgeltlicher Anschaffungsvorgang vorliegt, sodass keine anschaffungsnahe HK vorliegen können. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat F Klage erhoben.

### ERGEBNIS/LEITSATZ

**Die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen ist keine Anschaffung i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG.**

### BEGRÜNDUNG

#### Entnahme ist mangels Gegenleistung keine Anschaffung

Der Begriff der "Anschaffung" ist im ESt-Recht gesetzlich nicht definiert. Dieser wird jeweils aus seinem Sinnzusammenhang heraus nach dem Zweck der Vorschrift ausgelegt. Eine Anschaffung ist danach jedenfalls dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut im Austausch mit einer Gegenleistung – also entgeltlich – erworben wird. Bei der Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen fehlt es an einer Gegenleistung.

### Anschaffung setzt Übergang von Vermögen voraus

Der Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG würde überdehnt, wenn man unter "Anschaffung" auch die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen verstehen wollte. Nach dem Wortsinn setzt eine "Anschaffung" den Übergang von Vermögen zwischen verschiedenen Personen voraus.

Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen desselben Steuerpflichtigen fehlt ein Rechtsträgerwechsel.

Anders als in § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG wird in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme nicht durch Fiktion einer Anschaffung gleichgestellt.

### Gesetzeszweck knüpft an Anschaffungsvorgang an

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG soll die Gleichstellung von Investoren beim Erwerb von intakten Immobilien und Neubauten einerseits und von renovierungsbedürftigen Gebäuden andererseits bezwecken. Erstere Erwerber können die AK nur im Wege der AfA steuermindernd geltend machen. Die Käufer einer Immobilie mit erheblichem Renovierungsstau, die einen geringeren Kaufpreis zahlen, könnten ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG die anschließenden Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen grundsätzlich als sofort abziehbare Werbungskosten geltend machen. Deshalb wäre es aus rein steuerlicher Sicht vorteilhafter, Objekte mit Renovierungsstau zu erwerben.

Bereits die Anknüpfung an den Erwerb spricht dafür, dass § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG auf Fälle des tatsächlichen Anschaffungsvorgangs abzielt, in denen das wirtschaftliche Eigentum übergeht und es zu einem Rechtsträgerwechsel kommt.

### 15 %-Grenze

Schließlich fehlt es bei einer Entnahme des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen an dem von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG festgelegten Maßstab in Gestalt der Grenze von "15 % der AK" des Gebäudes. Denn der bei der Entnahme anzusetzende Teilwert erfüllt offensichtlich nicht die Tatbestandsmerkmale des Anschaffungskostenbegriffs.

**Ergebnis:** Die Entnahme der Wohnung aus dem Betriebsvermögen ist keine Anschaffung i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Bei den Aufwendungen handelt es sich daher nicht um anschaffungsnahe HK.

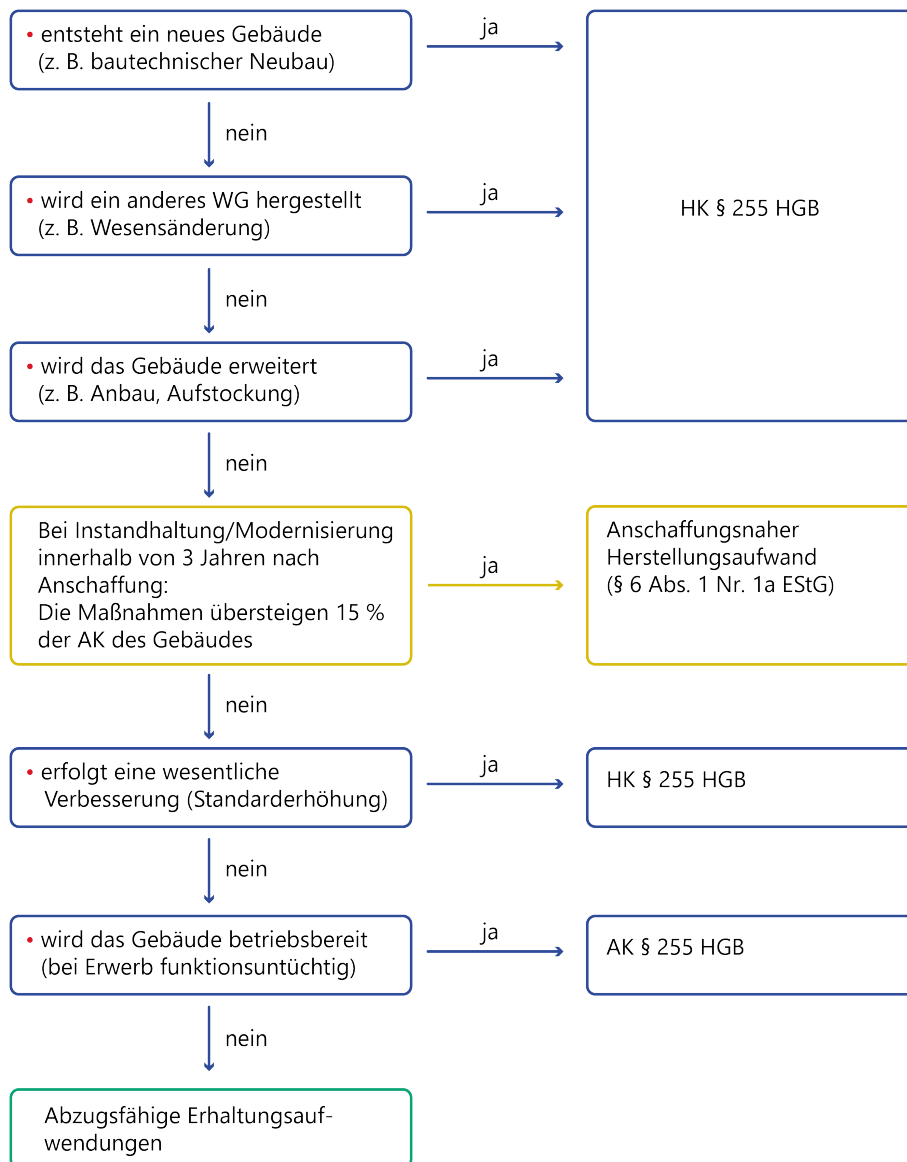
### Rechtsnorm

### §§

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG

1a. <sup>1</sup>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). <sup>2</sup>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.

Baufwendungen innerhalb von 3 Jahren nach Erwerb:  
Durch die Baumaßnahme...



Praktikerwissen



Betragen die Aufwendungen für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 EUR (Rechnungsbetrag ohne USt), sind die Aufwendungen auf Antrag als Erhaltungsaufwendungen zu behandeln, R 21.1 Abs. 2 Satz 2 EStR.

### HINWEIS

---

In den Jahren 2011 bis 2013 erfolgte die Erneuerung der Fassade, sämtlicher Fenster und Fensterbänke, des Dachstuhls, der Dacheindeckung, aller Innentüren, der Haustür, sämtlicher Elektro-, Sanitär- sowie Heizungsinstallationen, Fliesen- sowie Parkettfußböden in allen Räumen, des Badezimmers sowie die Durchführung von Putz- und Malerarbeiten.

Der BFH hat die Sache an das FG zurückverwiesen. Das FG hat noch zu klären, ob die Aufwendungen für die Baumaßnahmen möglicherweise (ganz oder teilweise) HK darstellen, die ebenfalls lediglich im Wege der AfA zu berücksichtigen wären.

### ZUSAMMENFASSUNG

---

- Die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen ist keine Anschaffung i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG.
- Eine Anschaffung ist anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut im Austausch mit einer Gegenleistung – also entgeltlich – erworben wird.
- Bei der Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen fehlt die Gegenleistung.
- Ebenso fehlt es bei der Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen desselben Steuerpflichtigen am Rechtsträgerwechsel.

§ 7g EStG

BMF-Schreiben, 15.06.2022,  
IV C 6 - S 2139-b/21/10001, BStBl 2022 I S. 945

## EINLEITUNG

Gewinn vor Steuern	205.000 EUR	
- Gewerbesteuer	25.000 EUR	IAB?
Gewinn § 4 EStG	180.000 EUR	

Die Ermittlung des "Gewinns" i. S. d. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG n. F. ist nach § 52 Abs. 16 Satz 1 Halbsatz 1 EStG n. F. bei einem Wj, das dem Kalenderjahr entspricht, erstmals für IAB anzuwenden, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wj in Anspruch genommen werden.

Die bisherige Gewinngrenze in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe c EStG a. F. war nur für die Steuerpflichtigen einschlägig, die eine EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG erstellen.

Eine eigenständige Definition des Begriffs "Gewinn" findet sich in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht. Die Vorschrift setzt zwar voraus, dass dieser nach § 4 oder § 5 EStG ermittelt wird. Unklar ist allerdings, ob der "Gewinn" um die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und – umgekehrt – um steuerfrei bleibende Betriebsvermögensmehrungen zu korrigieren ist.

Die Frage ist, wie man die "neue" Gewinngrenze nun berechnet. Das BMF hat sich nunmehr mit Schreiben vom 15.06.2022 mit dieser Frage in den Rz. 11 - 15 auseinandergesetzt.

## INHALT

**Gewinngrenze nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG**

IAB können nur in Wj in Anspruch genommen werden, in denen der Gewinn 200.000 EUR nicht überschreitet. Das gilt auch bei noch nicht eröffneten Betrieben.

Die Inanspruchnahme von IAB setzt die Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG bzw. EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG voraus.

Bei einer Tonnagebesteuerung gem. § 5a EStG oder einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) ist § 7g EStG **nicht** anwendbar.

**Maßgebender Gewinn**

Gewinn i. S. v. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe b EStG ist der Betrag, der ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gem. § 7g Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG der Besteuerung zugrunde zu legen ist (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. §§ 4 - 5 und 6 - 7i EStG); außerbilanzielle Korrekturen der Steuerbilanz sowie Hinzu- und Abrechnungen bei der EÜR sind zu berücksichtigen.



Hiernach ergibt sich folgende Definition von "Gewinn" i. S. d. § 7g EStG:

- Gewinn § 4 Abs. 1 und 3 EStG,
- +/- nicht abzugsfähige BA i. S. d. § 4 Abs. 5, § 4 Abs. 5b EStG,
- Ohne Bildung oder Auflösung IAB.

Bei Körperschaften ist der steuerliche Gewinn (**Punkt 31** der Richtlinie R 7.1 Abs. 1 Satz 2 KStR 2022) ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gem. § 7g Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG (**Punkt 9** der Richtlinie R 7.1 Abs. 1 Satz 2 KStR 2022) maßgebend. Die Gewinngrenze ist für jeden Betrieb getrennt zu ermitteln und gilt unabhängig davon, wie viele Personen an dem Unternehmen beteiligt sind.

### Beispiel



Georg Gründlich (G) ermittelt seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 EStG. Sein Gewinn für das Jahr 2021 beträgt 180.000 EUR. Der Gewinn wurde durch GewSt-Zahlungen i. H. v. 25.000 EUR gemindert. Für die Berechnung der Gewinngrenze i. S. d. § 7g EStG ist dem Gewinn die GewSt i. H. v. 25.000 EUR gem. § 4 Abs. 5b EStG als außerbilanzielle Korrektur hinzuzurechnen. G kann somit im Jahr 2021 keinen IAB bilden, da die maßgebliche Gewinngrenze i. S. d. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG überschritten worden ist.

Hat der Steuerpflichtige mehrere Betriebe, ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG vorliegen. Bei PersG, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ist der Gewinn der PersG (gemeinschaftlicher Gewinn inkl. Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen/-rechnungen zzgl. Sonderbetriebsgewinne) maßgebend. Das gilt auch dann, wenn die IAB für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die zum SBV eines Mitunternehmers der PersG gehören.

### HINWEIS

Wird ein Betrieb im Laufe eines Wj unentgeltlich nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen, ist für die Prüfung der Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe b EStG der anteilige Gewinn oder Verlust des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers zusammenzufassen.

In den Fällen der Betriebsaufspaltung sind das Besitz- und das Betriebsunternehmen bei der Prüfung der Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe b EStG getrennt zu beurteilen.<sup>9</sup> Entsprechendes gilt bei Organschaften für Organträger und Organgesellschaften.

Partnerschaftsgesellschaften, die weder rechtlich selbstständige noch i. R. d. Mitunternehmerschaft einkommensteuerrechtlich gesondert zu betrachtende Kanzleien in verschiedenen Städten betreiben und hieraus ausschließlich Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielen, unterhalten nur einen Betrieb i. S. d. § 7g EStG.<sup>10</sup>

## ZUSAMMENFASSUNG

---

- Gewinn i. S. v. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe b EStG ist der Betrag, 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 sind zu berücksichtigen.
- Definition "Gewinn" i. S. d. § 7g EStG:
  - Gewinn § 4 Abs. 1 und 3 EStG,
  - +/- nicht abzugsfähige BA i. S. d. § 4 Abs. 5, § 4 Abs. 5b EStG,
  - Ohne Bildung oder Auflösung IAB.

§ 7g EStG

Verfügung des LfSt Niedersachsen, 16.09.2022,  
S 2183-b-St 226-2207/2022-2667/2022,  
DStR 2022 S. 2374

### EINLEITUNG



### Rechtsnorm

### §§

#### § 7g Abs. 5 und 6 EStG

(5) Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können unter den Voraussetzungen des Absatzes 6 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 1 oder Absatz 2 Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(6) Die Sonderabschreibungen nach Absatz 5 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Gewinngrenze des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 1 nicht überschreitet, und
2. [...]

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020, BGBl 2020 I S. 3096, wurde § 7g EStG für die Inanspruchnahme von IAB und der Sonderabschreibung in einigen Punkten geändert. Die Neuregelung ist erstmals auf IAB anzuwenden, die für Wj. gebildet werden, die nach dem 31.12.2019 enden.

Anstatt der bisherigen drei Betriebsgrößenmerkmale wurde eine einheitliche Gewinngrenze von 200.000 EUR geschaffen. Das LfSt Niedersachsen hat sich nun zu der zeitlichen Anwendung der Gewinngrenze bei Sonderabschreibungen geäußert.

### INHALT

Nach bundeseinheitlich abgestimmter Verwaltungsauffassung ist für die zeitliche Anwendung der neu eingeführten einheitlichen Gewinngrenze von 200.000 EUR nach § 7g Abs. 6 Nr. 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG auf den Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung innerhalb des fünfjährigen Begünstigungszeitraums abzustellen und nicht auf den Zeitpunkt der Investition. Dabei ist die Gewinngrenze bereits bei der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG ab dem Wj (= Kalenderjahr) 2020 anzuwenden. Hier ist nicht mehr auf die bis zum 31.12.2019 grds. noch gültigen Betriebsgrößenmerkmale nach § 7g Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a - c EStG a. F. abzustellen.

Der Zeitpunkt der Investition bestimmt dann aber das Wj, für das die Gewinngrenze zu prüfen ist.

Beispiel



**Anschaffung** eines begünstigten Wirtschaftsguts **in 2017**, AK 50.000 EUR; Betriebsvermögen 2016 < 235.000 EUR; **Gewinn 2016 > 200.000 EUR**.

**Anschaffung** eines begünstigten Wirtschaftsguts **in 2018**, AK 20.000 EUR; Betriebsvermögen 2017 > 235.000 EUR; **Gewinn 2017 < 200.000 EUR**.

Mit der Steuererklärung für den VZ 2020 beantragt die steuerpflichtige Person für sämtliche Anschaffungen der Jahre 2017 und 2018 die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG i. H. v. 10.000 EUR (= 20% von 50.000 EUR) und 4.000 EUR (= 20% von 20.000 EUR).

**Lösung**

Innerhalb des Begünstigungszeitraums (= Jahr der Anschaffung und weitere 4 Jahre) kann die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG frei wählbar in Anspruch genommen werden. Da die Inanspruchnahme in 2020 erfolgt, ist die Gewinngrenze nach § 7g Abs. 6 Nr. 1 EStG n. F. anzuwenden.

Für eine zulässige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung darf der Gewinn des Jahres, das der Anschaffung des Wirtschaftsguts vorangeht, 200.000 EUR nicht überschreiten. Die bis 2019 gültigen Betriebsgrößenmerkmale sind insoweit unbeachtlich.

Da der Gewinn des Jahres 2016 über 200.000 EUR liegt, kann für das in 2017 angeschaffte Wirtschaftsgut keine Sonderabschreibung in 2020 gewährt werden.

Der Gewinn in 2017 liegt hingegen unter 200.000 EUR. Daher kann für das in 2018 angeschaffte Wirtschaftsgut die Sonderabschreibung in 2020 i. H. v. 4.000 EUR gewährt werden.

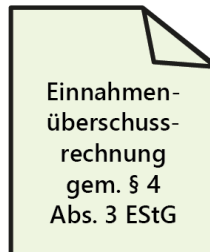
**ZUSAMMENFASSUNG**

- Die Gewinngrenze von 200.000 EUR ist auch schon für Anschaffungen vor dem 01.01.2020 von Bedeutung.
- Für Sonderabschreibungen gem. § 7g Abs. 5 EStG ab 2020 gilt ausschließlich die neue Gewinngrenze, auch wenn die Anschaffung vor dem 01.01.2020 erfolgt ist.

§ 11 Abs. 1 Satz 2, § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG

BFH-Urteil, 21.06.2022, VIII R 25/20, DStR 2022, 95

### SACHVERHALT



Die TAX Steuerberatungsgesellschaft PartGmbH (T) ermittelte ihren Gewinn für 2017 nach § 4 Abs. 3 EStG. Am 10.01.2018 leistete S die USt-Vorauszahlung für Dezember 2017 i. H. v. 2.500 EUR. Diese war aufgrund einer gewährten Dauerfristverlängerung nach § 18 Abs. 1 Sätze 1 und 4 UStG i. V. m. § 46 Abs. 1 Satz 1 UStDV erst am 10.02.2018 fällig.

Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Jahr 2017 vom 03.06.2019 stellte das FA die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, ohne Berücksichtigung der USt-VA 12/2017 als Betriebsausgabe fest.

Dagegen erhob T erfolglos Einspruch und Klage.

Wie entscheidet nunmehr der BFH:

### ERGEBNIS/LEITSATZ

**Die USt-Vorauszahlung für den VAZ Dezember des Vorjahres, die zwar innerhalb des für § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG maßgeblichen Zehn-Tages-Zeitraums geleistet, aber wegen einer Dauerfristverlängerung erst danach fällig wird, ist bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung erst im Jahr des Abflusses als Betriebsausgabe zu berücksichtigen (Anschluss an das BFH-Urteil vom 16.02.2022 - X R 2/21, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, DStR 2022, 1101).**

### BEGRÜNDUNG

#### Fälligkeit rund um den Jahreswechsel

Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, zu denen auch USt-Vorauszahlungen gehören, § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG entsprechend. Hiernach gelten z. B. bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die bei dem Steuerpflichtigen kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, angefallen sind, als in diesem Kalenderjahr abgeflossen. Als "kurze Zeit" gilt ein Zeitraum von bis zu 10 Tagen. Die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG findet jedoch nur Anwendung, wenn sowohl der Abflusszeitpunkt als auch der Fälligkeitszeitpunkt innerhalb der "kurzen Zeit", also innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums, liegen. Im Urteilsfall leistete die Klägerin, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, am 10.01.2018 die USt-Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2017. Diese Vorauszahlung war aufgrund einer der Klägerin gewährten Dauerfristverlängerung gem. § 18 Abs. 1 Sätze 1 und 4 UStG i. V. m. § 46 Abs. 1 Satz 1 UStDV erst am 10.02.2018 fällig. Da die Fälligkeit somit nicht innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums liegt, darf T diese Vorauszahlung erst im Wj 2018 gewinnmindernd als Betriebsausgabe abziehen.

Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bestimmt der für den Betriebsausgabenabzug geltende § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind. Maßgeblich ist, wann der Steuerpflichtige nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die hingegebenen Mittel verliert (BFH-Urteil vom 16.02.2022, X R 2/21, DStR 2022, 1101, Rz. 9).

### Keine abweichende Zuordnung nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG bei fehlender Fälligkeit im Zehn-Tages-Zeitraum

Für die vom Folgejahr, in dem der Abfluss der Ausgabe stattfindet, abweichende Zuordnung zum vorhergehenden Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist es erforderlich, dass eine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG innerhalb der kurzen Zeit (des Zehn-Tages-Zeitraums) fällig (zahlbar) geworden ist und abfließt.

Die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG sind danach nicht erfüllt, wenn die USt-Vorauszahlung für den VAZ Dezember eines Jahres zwar innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums des Folgejahres geleistet wird, wegen einer erteilten Dauerfristverlängerung aber erst nach dessen Ablauf fällig ist.

Würde man auf die Fälligkeit der regelmäßig wiederkehrenden Ausgabe innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums verzichten, könnten USt-Vorauszahlungen für den VAZ Dezember, die wegen der beantragten und erteilten Dauerfristverlängerung erst deutlich nach dem Jahreswechsel fällig werden und typischerweise nicht um den Jahreswechsel herum geleistet werden sollen, allein durch eine freiwillige Zahlung vor Fälligkeit innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums dem Vorjahr zugeordnet werden und somit zuwiderlaufende Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen.

### Buchungsvorschlag:

2017

#### Buchungsbeispiel



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
1780	3820	USt-Vorauszahlungen	2.500	1789	3840	USt laufendes Jahr	2.500

Sowohl 1780/3820 als auch 1789/3840 werden ergebniswirksam in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung erfasst. Damit gleichen sich im Jahr 2017 Aufwand und Ertrag wieder aus. Auf dem Konto 1780/3820 sind aber alle 12 Vorauszahlungen des Jahres 2017 erfasst.

2018

**Buchungsbeispiel**



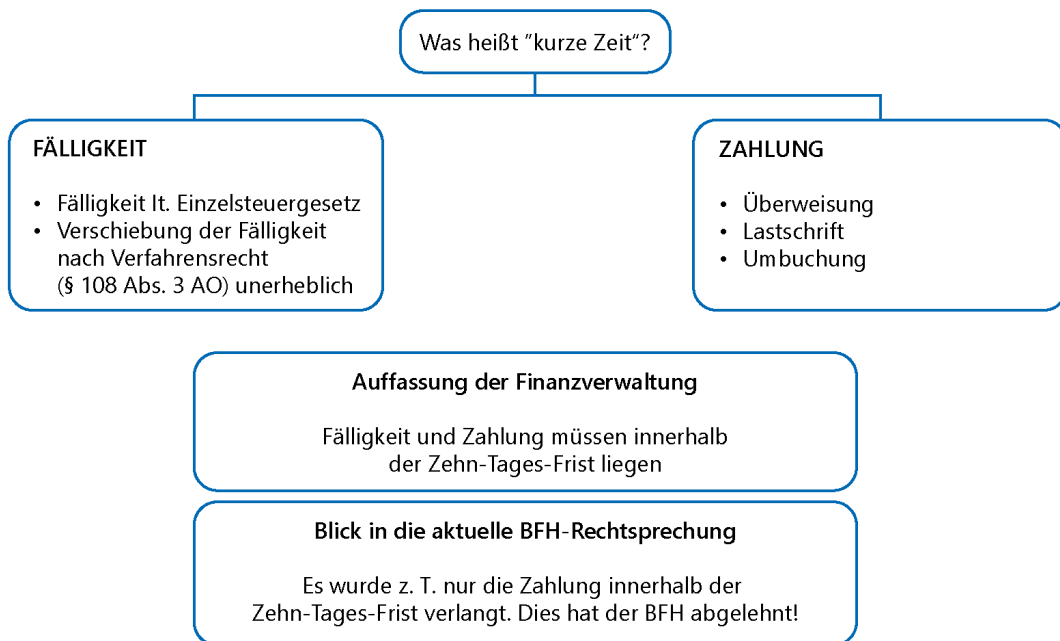
SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
1790	3841	USt Vorjahr	2.500	1200	1800	Bank	2.500

Das Konto 1790/3841 fließt ergebniswirksam in die Einnahmen-Überschuss-Rechnung ein. Damit ist die Vorauszahlung hier zutreffend im Jahr 2018 ergebniswirksam erfasst.

**HINWEIS**

**Zehntageszeitraum**

Unter "kurzer Zeit" vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres (§ 11 Abs. 1 Satz 2 EStG) ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung ein Zeitraum von bis zu 10 Tagen zu verstehen (BFH-Urteil vom 24.07.1986, IV R 309/84, BStBl 1987 II S. 16, ESt-Handbuch H 11 zu § 11 EStG).



## ZUSAMMENFASSUNG

---

- Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gilt für den Betriebsausgabenabzug das Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG.
- Allerdings gilt nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG, dass regelmäßig wiederkehrende Ausgaben in dem Kalenderjahr in Abzug zu bringen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören.
- Voraussetzung:
  - Die Aufwendungen sind kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres geleistet worden (sog. Zehn-Tages-Zeitraum).
  - Die Aufwendungen sind kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Fälligkeit fällig geworden.
- Unter "kurzer Zeit" vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres (§ 11 Abs. 1 Satz 2 EStG) ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung i. d. R. ein Zeitraum bis zu 10 Tagen zu verstehen.



§ 2 Abs. 1, § 25a UStG

BFH-Urteil, 12.05.2022, V R 19/20,  
NWB Dok. ID XAAAJ - 26044

### SACHVERHALT



Händler

Die Klägerin K kaufte in den Jahren 2009 - 2013 Gegenstände aus Haushaltsauflösungen an und bot sie auf der Internetauktionsplattform "eBay" in Form von Versteigerungen zum Verkauf an. Dazu legte sie (als privater Verkäufer) vier Konten auf eBay an und eröffnete zwei Girokonten. K verkaufte 2009 auf 577 Auktionen, 2010 auf 1.057 Auktionen, 2011 auf 628 Auktionen, 2012 auf 554 Auktionen und 2013 auf 260 Auktionen Waren über eBay. Steuererklärungen gab sie nicht ab. I. R. e. Steuerfahndungsprüfung ermittelte das FA folgende Einnahmen:

	Auktionen	Einnahmen
2009	577	40.000 EUR
2010	1.057	70.000 EUR
2011	628	90.000 EUR
2012	554	90.000 EUR
2013	260	80.000 EUR

Das FA erließ entsprechende ESt- und GewSt-Messbescheide, in denen es die Betriebsausgaben auf 30 % der Einnahmen schätzte. In den USt-Bescheiden setzte das FA USt i. H. v. **19 %** auf die festgestellten Einnahmen fest. VorSt-Beträge erkannte das FA nicht an.

Der Einspruch gegen die Bescheide war jeweils erfolglos. Das FG gab der Klage insoweit statt, als es statt 30 % Betriebsausgaben solche von 60 % zuließ. Im übrigen bestätigte das FG die Festsetzungen des FA.

K beantragt i. R. d. Revision die ersatzlose Aufhebung der Steuer- bzw. Messbescheide, da sie nicht nachhaltig tätig und damit nicht Unternehmer sei.

### ERGEBNIS/LEITSATZ

- **K ist Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG.**
- **Jedoch ist die USt durch Herausrechnen aus den (Brutto)-Einnahmen zu ermitteln.**
- **Es kommt ggfs. § 25a UStG zur Anwendung.**

## BEGRÜNDUNG

---

Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Eine Nachhaltigkeit ist bei der Anzahl von 260 - 1057 Verkäufen gegeben. Es kommt dabei nicht darauf an, ob K einen privaten oder einen gewerblichen Zugang gewählt hat.

Bemessungsgrundlage für die steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze ist gem. § 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG das Entgelt. Dies sind die Aufwendungen des Leistungsempfängers jedoch abzüglich der darin enthaltenen USt. Deshalb hätte die festzusetzende USt in den angefochtenen Bescheiden aus den (Brutto-)Einnahmen herausgerechnet werden müssen. Das wird das FG bei seiner erneuten Entscheidung berücksichtigen müssen.

Die Sache ist gleichwohl nicht spruchreif, weil Feststellungen zur Differenzbesteuerung nach § 25a UStG fehlen.

Angesichts der nachhaltigen selbstständigen Tätigkeit ist davon auszugehen, dass K Wiederverkäuferin i. S. d. § 25a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist, weil sie gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt. Welche Anforderungen an die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 25a UStG, und zwar insbesondere dafür, dass der Vorlieferant die Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 UStG erfüllt, zu stellen sind, ist zwar höchstrichterlich noch nicht entschieden. Da K die von ihr weiter veräußerten Gegenstände nach den Feststellungen des FG "beim Stöbern bei Haushaltsauflösungen" erworben hat, kann aber nach den Verhältnissen des Streitfalls von einem Erwerb, für den keine USt geschuldet wurde (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a UStG), auszugehen sein.

Zwar hat K keine Aufzeichnungen i. S. v. § 25a Abs. 6 Satz 1 UStG geführt. Diese fehlenden Voraussetzungen gehören aber nicht zu den materiellen Voraussetzungen der Differenzbesteuerung. Hier hat das FG die Differenz ggf. nach § 162 AO zu schätzen.

Soweit eine Differenzbesteuerung nach § 25a UStG nicht in Betracht kommen sollte, wird das FG noch Feststellungen zum VorSt-Abzug und zum Steuersatz nachholen müssen.

## ZUSAMMENFASSUNG

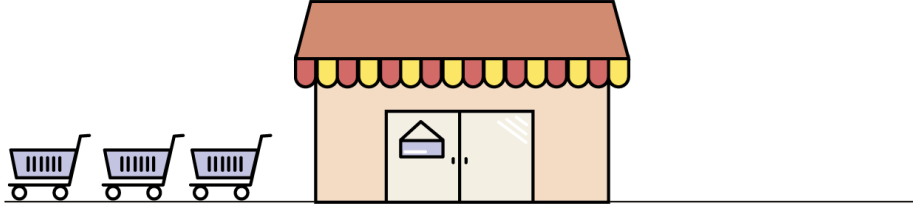
---

- Veräußert ein Verkäufer auf jährlich mehreren Hundert Auktionen Waren über die Internetauktionsplattform "eBay", liegt eine nachhaltige und damit umsatzsteuerrechtlich unternehmerische Tätigkeit i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG vor.
- Die Umsätze daraus sind steuerbar und mangels Steuerbefreiungen steuerpflichtig.
- Die Gegenleistung ist durch "Herausrechnen" der USt in Entgelt und Steuerbetrag aufzuteilen.
- Ggf. kommt § 25a UStG zur Anwendung.
- Die Aufzeichnungspflichten gem. § 25a Abs. 6 Satz 1 UStG gehören nicht zu den materiellen Voraussetzungen der Differenzbesteuerung. Ein Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten führt deshalb nicht grundsätzlich zur Versagung der Differenzbesteuerung.

§ 3 Abs. 1b UStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, § 162 AO

Urteil des FG Münster, 29.04.2022,  
10 K 1297/20 G, U, F, Revision eingelegt, Az. des BFH III R 28/22,  
NWB Dok. ID RAAAJ - 18160

### SACHVERHALT



Der Kläger K betrieb in den Streitjahren 2015 bis 2017 zwei Supermarktfilialen. Das Warensortiment umfasste neben Lebensmitteln und Getränken sowie Genussmitteln auch sog. Non-Food-Artikel, insbesondere Wasch- und Putzmittel, Hygiene- und Kosmetikprodukte sowie Schreibwarenartikel.

K tätigte – mit Ausnahme von Tabakwaren – Entnahmen aus dem gesamten Warensortiment. Gesonderte Aufzeichnungen darüber führte er nicht. Vielmehr berücksichtigte er i. R. seiner Gewinnermittlungen unter Anwendung des jeweils gültigen BMF-Schreibens betreffend die Pauschbeträge für Sachentnahmen bzw. unentgeltliche Wertabgaben für Gewinnerhöhungen im Umfang der dort genannten Pauschbeträge für den Gewerbebezug "Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)".

I. R. e. Ap vertrat das FA die Auffassung, der Pauschbetrag sei auf den Bereich der Lebensmittel und Getränke beschränkt. Es setzte daher zusätzlich weitere Sachentnahmen für die entnommenen Non-Food-Artikel i. H. v. 140 EUR pro Monat zzgl. 19 % USt fest, also 1.680 EUR zzgl. 319 EUR USt p. a.

Die Einsprüche dagegen wies das FA als unbegründet zurück.

### ERGEBNIS/LEITSATZ

**Das FG Münster hat der Klage stattgegeben. Die in den amtlichen Richtsatztabellen angegebenen Werte beinhalten die Entnahmen von Non-Food-Artikeln.**

### BEGRÜNDUNG

Da K seinen Aufzeichnungspflichten nicht nachgekommen ist, waren die Sachentnahmen sowie die unentgeltlichen Wertabgaben nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO zu schätzen.

Die jährlichen Richtsatzsammlungen einschließlich der Pauschbeträge für Sachentnahmen stellen aufgrund der darin enthaltenen Erfahrungswerte Hilfestellungen für die mangels vorhandener Aufzeichnungen erforderliche Schätzung dar.

Die Schätzung des FA ist der Höhe nach rechtswidrig, soweit es weitere Hinzuschätzungen für die Entnahme sog. Non-Food-Artikel vorgenommen hat.

Das übliche Warensortiment eines Lebensmitteleinzelhandels besteht zwar überwiegend oder zumindest in bedeutendem Ausmaß aus Lebensmitteln und Getränken. Darüber hinaus besteht es – der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechend – in aller Regel aber auch in Non-Food-Artikeln, insbesondere Haushaltswaren etc. Diese Entnahmen sind in den Pauschbeträgen enthalten.

## HINWEIS

---

Die Frage, ob für die Entnahme sog. Non-Food-Artikel weitere über die Pauschbeträge nach den amtlichen Richtsatzsammlungen hinausgehende Hinzuschätzungen erforderlich und zulässig sind, ist – soweit ersichtlich – bislang nicht höchstrichterlich geklärt. Das FG hat daher wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache die Revision zugelassen, die vom FA auch eingelegt wurde (Az. des BFH III R 28/22). Vergleichbare Fälle sollten offengehalten werden.

Die Finanzverwaltung hat mittlerweile auf die Entscheidung des FG reagiert. Im BMF-Schreiben vom 21.12.2022, IV A 8 - S 1547/19/10001 zu Sachentnahmen 2023 erklärt die Finanzverwaltung folgendes:

*Nr. 5: Die pauschalen Werte berücksichtigen im jeweiligen Gewerbebranchen das allgemein übliche Warensortiment für Nahrungsmittel und Getränke. Unentgeltliche Wertabgaben, die weder Nahrungsmittel noch Getränke (z. B. Tabakwaren, Bekleidungsstücke, Elektrogeräte, Sonderposten) sind, **müssen einzeln aufgezeichnet werden.*** //

## ZUSAMMENFASSUNG

---

- Die jährlich von der Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben veröffentlichten Pauschbeträge für Sachentnahmen bzw. unentgeltlichen Wertabgaben stellen aufgrund der darin enthaltenen Erfahrungswerte Hilfestellungen für die mangels vorhandener Aufzeichnungen erforderliche Schätzung dar.
- Die Schätzung des FA ist der Höhe nach rechtswidrig, soweit es weitere Hinzuschätzungen für die Entnahme sog. Non-Food-Artikel vorgenommen hat.
- Revision eingelegt, Az. des BFH III R 28/22.

§§ 3 - 3a, 13b UStG

### EINLEITUNG



Mit diesem Beitrag wollen wir noch einmal auf die Besonderheit von Leistungsbezügen unserer Mandanten aus dem Ausland und deren steuerliche und buchhalterische Behandlung hinweisen.

### INHALT

#### Beispiel



Der Unternehmer Ulrich Deutschmann (UD) aus Hannover bezieht von Google mit Sitz in Irland Werbeleistungen und zahlt dafür 50,00 EUR monatlich. UD verwendet bei Auftragserteilung seine deutsche USt-IdNr.

#### Lösung

Google erbringt mit seiner Werbeleistung eine entgeltliche sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, die auf elektronischem Weg erbracht wird. Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 UStG "B2B" und liegt am Sitz des Leistungsempfängers UD. Die Leistung ist daher steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels Befreiung steuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG und beträgt 50,00 EUR. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19 %.

Da Google ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiges Unternehmen ist, entsteht die USt gem. § 13b Abs. 1 UStG i. H. v. 9,50 EUR mit Ablauf des VAZ der Leistungsausführung. Steuerschuldner ist gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG der Leistungsempfänger UD. Die Rechnungsstellung durch Google hat gem. § 14 Abs. 7 UStG "netto" mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld zu erfolgen.

UD ist betrags- und zeitgleich gem. § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG zum VorSt-Abzug berechtigt.

Buchungsbeispiel anhand einer Google-Rechnung:



# Rechnung

Google Ireland Limited  
Gordon House  
Barrwo Street  
Dublin 4  
Irland  
USt-IdNr. IE6388047V

## Rechnungsempfänger

Ulrich Deutschmann  
Bödekerstraße 75  
30161 Hannover  
Germany  
USt-IdNr. DE123456789

## Details:

Datum: 12.03.2021  
Rechnungsnummer: 25/2022  
Kontonummer: 123456789

## Rechnung Werbeleistungen

Datum	Beschreibung	Betrag
		<b>EUR</b>
10.03.2021	Werbeleistungen	50,00
	Zwischensumme:	50,00
	Gesamt:	50,00

Kommerzielle Registrierungsnummer von Google: 368047

Diese Rechnung wurde elektronisch und automatisch ohne Kasse erstellt. Dies ist die ursprüngliche elektronische Version. Dienste, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen - Für die Mehrwertsteuer muss gemäß Artikel 196 der EU-Richtlinie 2006/112/EC der Empfänger aufkommen.

Buchungssätze für USt 19 %:

**Buchungsbeispiel**

SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4600		Werbung	50,00	1600		Kreditor	50,00
	6600	Werbung	50,00		3300	Kreditor	50,00

**Anzuwendende Buchungsschlüssel:**

Zweistellige BU-Schlüssel:

- Schlüssel 94
- richtigen Sachverhalt auswählen

Dreistellige BU-Schlüssel:

- Schlüssel 506 für § 13b Abs. 1 UStG
- Schlüssel 511 für § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG

**Beispiel**

**Abwandlung des Ausgangsbeispiels:**

UD registriert sich bei Google ohne Angabe einer USt-IdNr.

**Lösung**

Google unterstellt, dass es sich bei UD um einen Nichtunternehmer handelt und dass sich der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 Nr. 3 UStG bestimmt und ebenfalls am Sitz des Leistungsempfängers liegt. Google erteilt in diesem Fall eine Rechnung unter Ausweis von 19 % USt. Google führt die ausgewiesene USt über das besondere Besteuerungsverfahren gem. § 18j UStG ab. UD ist, da die Steuer unrichtig i. S. v. § 14c Abs. 1 UStG ausgewiesen wurde (denn UD ist faktisch Unternehmer und schuldet diese gem. § 13b UStG), nicht zum VorSt-Abzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG berechtigt. Gleichwohl ist UD verpflichtet, diese USt gem. § 13b UStG anzumelden. Die VorSt daraus ist gem. § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG abziehbar.

Sollte Google keine bzw. eine unrichtige Rechnung erteilen, ändert dies weder etwas am Übergang der Steuerschuld noch an der VorSt-Abzugsberechtigung des UD, vgl. Abschn. 13b.14 Abs. 1 Satz 4 und Abschn. 15.10 Abs. 1 UStAE.

Buchungssätze für USt 19 %:

**Buchungsbeispiel**



SKR03	SKR04	Soll	EUR	SKR03	SKR04	Haben	EUR
4600		Werbung	50,00	1600		Kreditor	50,00
4306		nicht abziehbare VorSt	9,50	1600		Kreditor	9,50
	6600	Werbung	50,00		3300	Kreditor	50,00
	6871	nicht abziehbare VorSt	9,50		3300	Kreditor	9,50

**Anzuwendende Buchungsschlüssel:**

Zweistellige BU-Schlüssel:

- Schlüssel 94
- richtigen Sachverhalt auswählen

Dreistellige BU-Schlüssel:

- Schlüssel 506 für § 13b Abs. 1 UStG
- Schlüssel 511 für § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG



## HINWEIS

## Praktikerwissen

**Exkurs zur Verwendung der Buchungsschlüssel in DATEV Kanzlei-Rechnungswesen:**1. Ein-/Zweistellige BU-Schlüssel (bisheriges Format) oder Drei-/Vierstellige BU-Schlüssel (neues Format)

- Beide Formate können weiterhin verwendet werden (auch innerhalb einer Buchhaltung kann mit beiden Formaten nebeneinander gearbeitet werden).
- Bei den ein-/zweistelligen BU-Schlüsseln muss sehr oft der passende steuerliche Sachverhalt zusätzlich ausgewählt werden. Bei den drei-/vierstelligen BU-Schlüsseln ist für jeden steuerlichen Sachverhalt ein eigener BU-Schlüssel zu verwenden.
- Für den Vorschlag von Buchungsschlüsseln kann in Kanzlei-Rechnungswesen unter den Eigenschaften im Vorfeld festgelegt werden, welches Format des BU-Schlüssels bei Zahlungsbuchungen vorgeschlagen werden soll.

2. Aufruf einer Aufstellung der möglichen Buchungsschlüssel mit Suchfunktion in Kanzlei-Rechnungswesen

- Im Belege buchen – Buchungszeile Feld Gegenkonto – Umschalt + F3.
- Im Belege buchen – Buchungszeile Feld Gegenkonto – Pfeil nach oben-Taste.

Außerdem ist dieses DATEV-Dokument ganz hilfreich: Steuerschlüssel Tabelle 2022

3. Erläuterungen zur korrekten Verwendung der Buchungsschlüssel 19 und 94

- Der BU-Schlüssel 19 ist nur bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb (19 % USt) zu verwenden, wenn kein Automatikkonto genutzt wird. D. h. es muss immer eine Lieferung vorliegen und keine sonstige Leistung.
- Der BU-Schlüssel 94 ist dagegen bei Leistungen in Zusammenhang mit § 13b UStG zu verwenden, d. h. es muss sich um eine Leistung aus dem Katalog des § 13b UStG auf Leistungsempfängerseite handeln.

**Bei der korrekten Anwendung der Buchungsschlüssel 19 und 94 müssen die Sachverhalte in der Umsatzsteuer-Voranmeldung unter folgenden Kennzahlen (KZ) ausgewiesen werden:**

- BU-Schlüssel 19 bei innergemeinschaftlichem Erwerb (19 % USt)

USt: Ausweis KZ 89

VorSt: Ausweis KZ 61

- BU-Schlüssel 94 bei Leistungen § 13b UStG (19 % USt)

**Ausweis EU-Sachverhalte § 13b Abs. 1 UStG:**

USt: Ausweis KZ 46/47

VorSt: Ausweis KZ 67

**Ausweis Drittlands-Sachverhalte § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG**

USt: Ausweis KZ 84/85

VorSt: Ausweis KZ 67

## ZUSAMMENFASSUNG

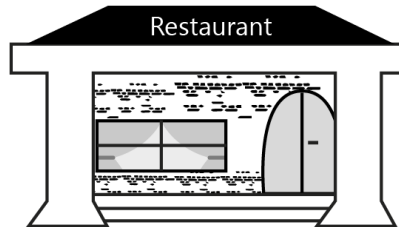
---

Die richtige Behandlung von Leistungsbezügen aus dem Ausland ist immer wieder problematisch. Gerade wenn sich unsere Mandanten als "Privatperson" bei Google, Amazon & Co. registrieren, kommt es schnell zu § 14c UStG-Fällen. Die ausgewiesene VorSt ist für unsere Mandanten nicht abziehbar. Stattdessen schulden Sie USt auf einen ig. Erwerb oder nach § 13b UStG. Diese wäre – unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG – betrags- und zeitgleich – abzusetzen. Unter dem Strich zahlen die Mandanten zu viel deutsche USt an den leistenden Unternehmer.

§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG

BMF-Schreiben, 21.11.2022, III C 2 - S 7030/20/10006,  
BStBl I 2022 S. 1595

### KURZBEITRAG



Durch das 8. Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen (8. VStÄndG) vom 24.10.2022, BGBl 2022 I S. 1838, hat der Gesetzgeber die Anwendung des gem. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG ermäßigten USt-Satzes i. H. v. 7 % für erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken über den 31.12.2022 hinaus befristet bis zum 31.12.2023 verlängert.

Die in dem BMF-Schreiben vom 02.07.2020, BStBl 2020 I S. 610, enthaltenen Verwaltungsregelungen sind daher entsprechend befristet bis zum 31.12.2023 weiterhin anzuwenden.

## SACHVERHALT



Der Kläger K ist mit der Vermietung von Grundstücken unternehmerisch tätig. Er vermietete bisher nur steuerfrei und gab keine USt-Voranmeldung ab.

Ab dem Berichtszeitraum 2014 errichtete K auf einem von ihm erworbenen Grundstück ein Wohn- und Bürogebäude. Die Wohnräume bewohnte K selbst. Die Büroräume mit einer Fläche von ca. 110 m<sup>2</sup> und einem Anteil der gesamten Gebäudefläche von rd. 32 % vermietete K seit Fertigstellung ab 01.05.2016 unter Verzicht auf die Steuerfreiheit an die C-GmbH für eine Miete von 550 EUR zzgl. USt.

Die in 2015 und 2016 angefallenen und auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden HK enthielten VorSt-Beträge i. H. v. 64.218 EUR, für die K mit der am 27.12.2017 abgegebenen USt-Erklärung 2016 den VorSt-Abzug begehrte.

Das FA versagte den VorSt-Abzug, da die Zuordnungsentscheidung infolge der erst am 27.12.2017 eingereichten USt-Erklärung außerhalb der Frist vom 31.05.2017 erfolgte.

Der Einspruch und die anschließende Klage blieben erfolglos.

## ERGEBNIS/LEITSATZ

**Die Revision des K ist begründet. Der VorSt-Abzug ist grundsätzlich zu gewähren.**

## BEGRÜNDUNG

---

Bei Bezug eines einheitlichen Gegenstands, der gemischt verwendet wird oder werden soll, hat der Unternehmer die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen oder auch ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen.

Die Annahme des FG, dass eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, die zum VorSt-Abzug berechtigt, nur dann vorliegt, wenn diese bis zum 31.05. des Folgejahres dem FA gegenüber abgegeben wird, widerspricht den BFH-Urteilen vom 04.05.2022, XI R 28/21 und XI R 29/21, XI R 7/19.

Steht anhand objektiver Anhaltspunkte, die innerhalb der Zuordnungsfrist erkennbar geworden sind, fest, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet hat, ist es nicht zusätzlich erforderlich, dass er die erfolgte Zuordnung der Finanzverwaltung innerhalb dieser Frist mitteilt.

Die Zuordnung zum Unternehmen ist vorliegend in mehrfacher Weise dokumentiert. Der im Mai 2016 erfolgte Abschluss des Mietvertrags über eine Vermietung zzgl. USt an die C-GmbH dokumentiert unzweideutig die Absicht zur unternehmerischen Nutzung innerhalb der Zuordnungsfrist. Zudem ist bereits in den Bauplänen ein Teil des geplanten umbauten Raumes als Bürofläche ausgewiesen. Auch dies dokumentiert die Absicht unternehmerischer Nutzung. Eine gesonderte Mitteilung darüber an das FA war zwar nicht erforderlich, eine derartige Mitteilung könnte aber sogar erfolgt sein. Denn in dem Fragebogen zur Einheitsbewertung des Grundbesitzes auf den 01.01.2017 hat K gegenüber dem FA bereits am 12.08.2016 erklärt, dass von der Gesamtwohnfläche von 347,86 m<sup>2</sup> ein Anteil von 152,47 m<sup>2</sup> gewerblich/freiberuflich als Büro genutzt werde.

## HINWEIS

---

1. Die Sache war nicht spruchreif. Das FG hatte keine hinreichenden Feststellungen zur Höhe der im Streitjahr angefallenen VorSt getroffen. Es hat lediglich die in 2015 und 2016 angefallenen USt i. H. v. 64.218 EUR beziffert. Es besteht für das Streitjahr aber nur die Berechtigung zum Abzug der 2016 angefallenen Steuern.
2. Die Frist für die Zuordnung bestimmt sich nach der gesetzlichen Regelabgabefrist für Steuererklärungen (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2011, V R 42/09, BStBl 2014 II S. 76). Dies war für das Streitjahr 2016 der 31.05. des Folgejahres. Die Frist für die Zuordnung ist mittlerweile durch Änderung des § 149 Abs. 2 AO der 31.07. des Folgejahres. Infolge von "Corona" ist diese Frist durch das IV. Corona-Steuerhilfegesetz für 2020 und 2021 auf den 31.10., für 2022 auf den 30.09. und für 2023 auf den 31.08. des Folgejahres verlängert worden.

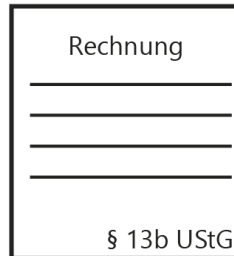
## ZUSAMMENFASSUNG

---

- Steht anhand objektiver Anhaltspunkte, die innerhalb der Zuordnungsfrist erkennbar geworden sind, fest, dass der Unternehmer einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet hat, ist es nicht zusätzlich erforderlich, dass er die erfolgte Zuordnung innerhalb dieser Frist der Finanzverwaltung mitteilt (Anschluss an BFH-Urteile vom 04.05.2022, XI R 28/21 und XI R 29/21, XI R 7/19).
- Die rechtzeitige Zuordnung war im Streitfall insbesondere dokumentiert durch Abschluss des Mietvertrags über eine Vermietung zzgl. USt.
- Zudem ist bereits in den Bauplänen ein Teil des geplanten umbauten Raumes als Bürofläche ausgewiesen.
- Schlussendlich hatte K gegenüber mit der Erklärung zur Feststellung des Einheitswerts dem FA bereits in 2016 erklärt, dass ein Anteil gewerblich als Büro genutzt werde.

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, § 31 | BFH-Urteil, 07.07.2022, V R 33/20, BStBl 2022 II S. 821  
Abs. 5 UStDV

## SACHVERHALT



Die grundsätzlich zum VorSt-Abzug berechnete Klägerin K, wurde in 1999 als KapG nach luxemburgischen Recht gegründet. Im Jahre 2016 wurde der Gesellschaftssitz in das Inland verlegt.

Sie bezog von anderen Unternehmen sonstige Leistungen in Form von Fahrzeugreparaturen, Fahrzeugvermietungen, Speditionsleistungen und Fahrzeugreinigung und -wäsche.

Aufgrund der (irrigen) Annahme, dass die K im Ausland sitze und sich dadurch der Ort der vorstehenden Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG bestimme, wurden die einzelnen Leistungen der Leistungserbringer an K jeweils ohne Ausweis von USt abgerechnet. Dabei enthielten die Rechnungen teilweise die Angabe "Mehrwertsteuer 0 % mit Ausweis 0 EUR", teilweise die Angabe "steuerfrei" unter Anführung eines Gesamtbetrags und der Angabe "Steuerschuld verlagert sich - reverse charge".

Im Anschluss an eine Ap kam das FA zu dem Ergebnis, dass die bezogenen Leistungen gem. § 3a Abs. 2 UStG im Inland ausgeführt worden sind. Darin bestand Einigkeit mit K.

Daraufhin erteilten einzelne Leistungserbringer für in 2012 erbrachte Leistungen in 2016 berichtigte Rechnungen über 285.000 EUR zzgl. USt von 54.150 EUR.

K reichte daraufhin eine geänderte USt-Jahreserklärung 2012 ein, in der sie einen um 54.150 EUR erhöhten VorSt-Abzug (rückwirkend) geltend machte.

Das FA versagt den (rückwirkenden) VorSt-Abzug. Ein Einspruch dagegen blieb erfolglos. Das FG gab der Klage jedoch statt.

## ERGEBNIS/LEITSATZ

**Der VorSt-Abzug ist aufgrund des fehlenden elementaren Bestandteils der Rechnung, nämlich der gesondert ausgewiesenen USt, nicht rückwirkend zu gewähren.**

## BEGRÜNDUNG

---

Die Ausübung des VorSt-Abzugs setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG u. a. voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Hierzu gehört insbesondere "der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag" (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG).

Die ursprünglichen Rechnungen enthielten keinen gesonderten Steuerausweis.

Eine Rechnung kann nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind.

Diese Berichtigung kann grundsätzlich für Zwecke des VorSt-Abzugs auch rückwirkend erfolgen.

Für die dabei erforderliche (rückwirkende) Berichtigungsfähigkeit der ursprünglich erteilten Rechnung verlangt der BFH, dass diese

1. Angaben zum Rechnungsaussteller,
2. zum Leistungsempfänger,
3. zur Leistungsbeschreibung,
4. zum Entgelt und
5. zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. <sup>11</sup>

Hieran hält der BFH weiter fest. Danach kommt eine Rückwirkung der in 2016 vorgenommenen Berichtigungen aufgrund des fehlenden elementaren Bestandteils, nämlich der ausgewiesenen USt, nicht in Betracht.

## HINWEIS

---

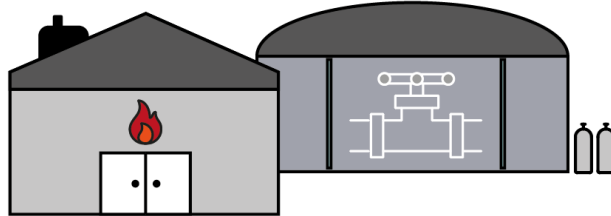
Der VorSt-Abzug wird selbstverständlich gewährt, nur eben nicht rückwirkend. Dadurch entstehen aber dann keine (Erstattungs-)Zinsen gem. § 233a AO.

## ZUSAMMENFASSUNG

---

Erteilt ein Unternehmer eine Rechnung ohne inländischen Steuerausweis, kann er diese nicht in der Weise berichtigen, dass dem späteren Ausweis inländischer USt Rückwirkung für den VorSt-Abzug des Leistungsempfängers zukommt.

## KURZBEITRAG



Der Bund übernimmt durch o. g. Gesetz die Kosten für den Dezember-Abschlag für Gas und Wärme. Damit entlastet er Gas- und Fernwärmekunden (sowohl Privatpersonen als auch Unternehmer), um den Zeitraum bis zur Gaspreisbremse zu überbrücken.

Die Gas- und Wärmeversorgungsunternehmen müssen ihre Kunden für die Zahlungen für den Monat Dezember 2022 finanziell entschädigen. Dies kann entweder durch einen Verzicht auf die im Dezember 2022 fällige Abschlagszahlung oder durch eine direkte Zahlung an die Kunden erfolgen. Auch eine Kombination aus beiden Elementen ist möglich.

Mieter ohne eigenen Gasliefervertrag begleichen ihre Kosten über die Betriebskostenabrechnung. In vielen Fällen wurden diese monatlichen Vorauszahlungen noch nicht an die gestiegenen Energiepreise angepasst. Das Gesetz sieht vor, dass Vermieter die Entlastung mit der nächsten jährlichen Betriebskostenabrechnung an die Mieter weitergeben.

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht taucht nun folgende Frage auf:

Welche Folgen ergeben sich aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht für den Energieversorger und den Energieverbraucher, wenn letztgenannter ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer ist?

**Beispiel**

Der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer U hat für Dezember 2022 einen Gasabschlag i. H. v. 1.070 EUR zu zahlen. Dieser wird durch den Bund übernommen und unmittelbar von diesem an den Energieversorger überwiesen, sodass U für Dezember 2022 keine Zahlungen zu leisten hat.

**Lösung**

Der Energieversorger hat aufgrund seines Energieliefervertrages eine Lieferung von Gas an U ausgeführt. Auch wenn U für Dezember 2022 keine Abschlagszahlung geleistet hat, so erfolgt diese Lieferung gleichwohl gegen Entgelt und ist steuerbar und mangels Befreiung steuerpflichtig. Die Zahlung des Bundes an den Energieversorger erfolgt als Entgelt von dritter Seite i. S. v. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG. Der Steuersatz beträgt gem. § 28 Abs. 5 UStG 7 %.

Um die Neutralität der USt zu gewährleisten, ist U, obwohl er selbst keine Zahlung geleistet hat, gleichwohl zum VorSt-Abzug berechtigt, denn er ist der Leistungsempfänger der Energielieferung.

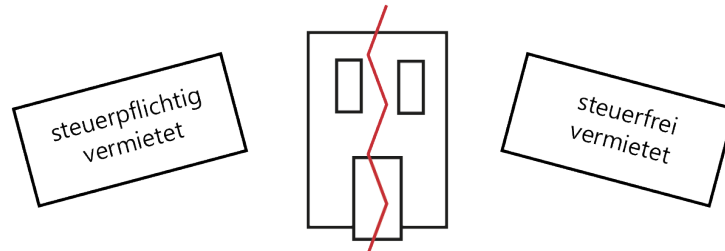


Buchungsvorschlag:

Soll	EUR	Haben	EUR
Aufwand	1.000	sonst. betriebl. Ertrag	1.070
VorSt	70		

Die vorgeschlagene Lösung aus dem vorigen Beispiel stellt die von uns vertretene Rechtsauffassung dar. Das BMF hat sich dazu derzeit noch nicht positioniert. Ggf. ergeht dazu ein BMF-Schreiben.

## KURZBEITRAG



Die Finanzverwaltung hat sich mit o. g. BMF-Schreiben zur Aufteilung der VorSt bei gemischt genutzten Gebäuden positioniert, veröffentlicht gleichzeitig mit diesem Schreiben diverse EuGH- und BFH-Urteile und ändert einhergehend damit den UStAE.

### 1. Grundsätze

1.1 Im Fall von Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung von gemischt genutzten Gebäuden sind die Leistungen nach den allgemeinen Grundsätzen zunächst soweit möglich direkt den zum VorSt-Abzug berechtigenden bzw. diesen ausschließenden Ausgangsumsätzen zuzuordnen. Verbleibende VorSt-Beträge sind sachgerecht aufzuteilen. Wegen dieses Verfahrens wird auf Abschn. 15.17 Abs. 1 bis 4 UStAE hingewiesen. Für diese aufzuteilenden VorSt-Beträge gelten die folgenden Ausführungen entsprechend.

1.2 Wird ein Gebäude durch einen Unternehmer angeschafft oder hergestellt und ist die Nutzung dieses Gebäudes durch den Unternehmer sowohl für vorsteuerunschädliche als auch für vorsteuerschädliche Umsätze beabsichtigt, sind dagegen die gesamten auf die AK oder HK des Gebäudes entfallenden VorSt-Beträge einheitlich in einen abziehbaren und in einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen.

1.3 Die VorSt-Aufteilung muss nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel erfolgen. In Betracht kommen insbesondere ein (objektbezogener) Flächenschlüssel, ein objektbezogener Umsatzschlüssel oder ein Schlüssel nach dem umbauten Raum. Weitere Aufteilungsschlüssel können im Einzelfall sachgerecht sein (zur VorSt-Aufteilung im Fall einer Schulsporthalle nach den Nutzungszeiten, vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2018, V R 23/16).

1.4 Ein objektbezogener Umsatzschlüssel kommt nicht per se in Betracht, sondern nur unter den vom BFH aufgestellten Voraussetzungen (vgl. BFH-Urteile vom 07.05.2014, V R 1/10 und vom 03.07.2014, V R 2/10).

Weicht danach die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume erheblich voneinander ab, erfolgt grundsätzlich eine Aufteilung der VorSt-Beträge anhand des objektbezogenen Umsatzschlüssels. In solchen Fällen führt eine Aufteilung nach dem Flächenschlüssel nicht zu einem sachgerechten Ergebnis, der objektbezogene Umsatzschlüssel kann aber die wirtschaftlich präzisere Aufteilung gegenüber dem Gesamtumsatzschlüssel ermöglichen. Nur ausnahmsweise kann in solchen Fällen eine Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel zur Anwendung kommen, z. B. bei Verwaltungsgebäuden, wenn diese den Umsätzen des gesamten Unternehmens dienen.

Erhebliche Unterschiede in der Ausstattung können immer dann angenommen werden, wenn sich die Dicke der Decken und Wände oder die Innenausstattung erheblich voneinander unterscheiden. Denn regelmäßig unterscheidet sich dann auch die Höhe des Bauaufwandes der verschiedenen Räume erheblich voneinander und auch die tatsächlich erzielbaren Mieteinnahmen weichen ggf. erheblich voneinander ab. Ausstattungsunterschiede, die in der unterschiedlichen Nutzung begründet sind, denen aber im anderen Gebäudeteil ein ähnlicher Aufwand gegenübersteht, stellen für sich alleine noch keine erheblichen Unterschiede dar. Daher liegen z. B. keine erheblichen Unterschiede vor alleine

- bei einer unterschiedlichen Anzahl und Art von Strom- oder Wasseranschlüssen für private und gewerbliche Mieter oder
- bei Einbau deckenhoher Ganzglastelementen nur im gewerblich genutzten Gebäudeteil und normaler Fenster im Wohnbereich (bei vergleichbarer Funktion der eingebauten Gegenstände entsteht kein deutlich unterschiedlicher Bauaufwand für die unterschiedlichen Gebäudeteile).

Erheblich sind Unterschiede erst, wenn sie über die bloße unterschiedliche Nutzung hinaus zu einem deutlich unterschiedlichen Bauaufwand für nur einen Gebäudeteil führen, dem im anderen Gebäudeteil kein entsprechender, funktions- und wertähnlicher Aufwand gegenübersteht. Ein erheblicher Unterschied liegt beispielsweise vor

- wenn die einen Räume luxuriös, die anderen aber schlicht ausgebaut sind,
- wenn nur für einen Gebäudeteil ein besonderer, aufwändiger Herstellungsaufwand anfällt (z. B. traglastverstärkte Böden für bestimmte gewerbliche Nutzungen, derselben Funktion steht hier ein deutlich unterschiedlicher Bauaufwand gegenüber),
- beim Einbau eines Schwimmbades, das nur durch die Mieter des Wohnbereichs genutzt wird (keine vergleichbare Funktion im anderen Gebäudeteil, und dadurch bedingt ein deutlich unterschiedlicher Bauaufwand

oder

- bei der erheblich unterschiedlichen Nutzung von Flächen innerhalb eines Gebäudes und
- Nutzflächen auf dessen Dach (für den Fall der Errichtung eines Holzschuppens bzw. der Neueindeckung eines Scheunendachs allein zum Betrieb einer Photovoltaikanlage, vgl. BFH-Urteile vom 19.07.2011, XI R 29/09 und XI R 29/10).



## 2. Änderung des UStAE

### Rechtsnorm

### §§

Abschn. 15.17 Abs. 7 UStAE wird wie folgt geändert:

(7) <sup>1</sup>Wird ein Gebäude durch einen Unternehmer angeschafft oder hergestellt und soll dieses Gebäude sowohl für vorsteuerunschädliche als auch für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze verwendet werden, sind die gesamten auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. <sup>2</sup>Für die Zurechnung dieser Vorsteuerbeträge ist die "prozentuale" Aufteilung der Verwendung des gesamten Gebäudes zu vorsteuerunschädlichen bzw. vorsteuerschädlichen Umsätzen maßgebend (vgl. BFH-Urteile vom 28.09.2006, V R 43/03, BStBl 2007 II S. 417, und vom 11.11.2020, XI R 7/20, BStBl 2022 II S. 746). <sup>3</sup>Abweichend von Abschn. 15.17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 ist keine vorherige direkte Zuordnung von Eingangsleistungen zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen bzw. diesen ausschließen, durchzuführen (vgl. BFH-Urteile vom 10.08.2016, XI R 31/09, BStBl 2022 II S. 736, und vom 11.11.2020, XI R 7/20, BStBl 2022 II S. 746). <sup>4</sup>Daraus folgt eine Ermittlung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG im Wege einer sachgerechten Schätzung. <sup>5</sup>Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab können bei Gebäuden in der Regel vorrangig folgende Aufteilungsschlüssel in Betracht kommen, wenn sie präziser als das Verhältnis der Gesamtumsätze des Unternehmers (Gesamtumsatzschlüssel) sind (siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 20.10.2022, BStBl 2022 I S. 1497):

1. **<sup>1</sup>Flächenschlüssel:** Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen (objektbezogener Flächenschlüssel) stellt gegenüber einer umsatzbezogenen Aufteilung (Umsatzschlüssel) regelmäßig eine präzisere Bestimmung des Aufteilungsschlüssels dar (vgl. BFH-Urteile vom 12.03.1992, V R 70/87, BStBl 1992 II S. 755, vom 07.05.2014, V R 1/10, BStBl 2022 II S. 731, und vom 03.07.2014, V R 2/10, BStBl 2022 II S. 734). <sup>2</sup>Bei einer Aufteilung nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel sind die tatsächlichen Nutzflächen des Gebäudes zugrunde zu legen. <sup>3</sup>Dabei ist die Flächenberechnung nach den Gebäudeinnenflächen vorzunehmen, ohne z.B. Außenstellplätze mit einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil vom 27.03.2019 – V R 43/17, n.v.). <sup>4</sup>Flächen, die zur Versorgung des Gebäudes verwendet oder nur gemeinsam genutzt werden (z.B. Technikräume, Treppenhaus, Fahrradabstellräume, Waschküchen), bleiben unberücksichtigt. <sup>5</sup>Die Grundflächen sind auch bei Dachschrägen in vollem Umfang anzusetzen. <sup>6</sup>Die Flächen von Terrassen oder Balkonen zählen zur Hälfte zu der maßgeblichen Grundfläche. <sup>7</sup>Eine weitere anerkannte Methode zur Flächenberechnung (z.B. nach DIN 277 oder der Wohnflächenverordnung) kann auch für Zwecke der Vorsteueraufteilung angewandt werden, wenn die gewählte Methode bereits für andere (z.B. mietvertragliche) Zwecke angewandt wird, die Flächenberechnung für das gesamte Gebäude einheitlich erfolgt und das Ergebnis sachgerecht ist. <sup>8</sup>Der Unternehmer kann eine flächenbezogene Vorsteueraufteilung aber nur dann beanspruchen, wenn diese sachgerecht ist (vgl. BFH-Urteile vom 07.07.2011, V R 36/10, BStBl 2012 II S. 77, und vom 05.09.2013, XI R 4/10, BStBl 2014 II S. 95, zum Fall einer Spielhalle mit Spielgeräten, die teilweise umsatzsteuerpflichtigen und teilweise umsatzsteuerfreien Zwecken dienen).

2. **<sup>1</sup>Objektbezogener Umsatzschlüssel:** Weicht die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume erheblich voneinander ab (z.B. wegen der Dicke der Wände und Decken oder in Bezug auf eine teils besonders aufwändige und teils nur einfache Innenausstattung, siehe hierzu BMF-Schreiben vom 20.10.2022, a.a.O.) mit der Folge, dass auch die Höhe des Bauaufwandes und ggf. auch die tatsächlich erzielbaren Mieteinnahmen sich wesentlich voneinander unterscheiden, ist es dagegen grundsätzlich erforderlich, die Aufteilung der Vorsteuerbeträge anhand des objektbezogenen Umsatzschlüssels vorzunehmen, da dies dann die wirtschaftlich präzisere Aufteilung ermöglicht (vgl. BFH-Urteile vom 07.05.2014, V R 1/10, a.a.O., und vom 03.07.2014, V R 2/10, a.a.O.). <sup>2</sup>Hier ist ein gegenstandsbezogener, das konkrete Wirtschaftsgut betreffender Umsatzschlüssel gegenüber einer Aufteilung nach einem Gesamtumsatzschlüssel genauer, wenn (wie z.B. in Vermietungsfällen) durch die Nutzung des Objekts ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen besteht. <sup>3</sup>Die Vorsteueraufteilung erfolgt bei erheblichen Ausstattungsunterschieden - mangels einer anderen präziseren Zurechnung - nur dann nach dem Gesamtumsatzschlüssel, wenn das Objekt (z.B. ein Verwaltungsgebäude) zur Ausführung der Gesamtumsätze des Unternehmens dient (vgl. BFH-Urteil vom 07.05.2014, V R 1/10, a.a.O.).

3. **<sup>1</sup>Umbauter Raum:** Bestehen erhebliche Abweichungen in der Geschosshöhe, kann die Vorsteueraufteilung anstelle eines Umsatzschlüssels nach dem umbauten Raum in Betracht kommen, wenn eine solche Aufteilung in diesen Fällen eine präzisere wirtschaftliche Zurechnung der Vorsteuerbeträge ermöglicht. <sup>2</sup>Hiervon kann ausgegangen werden, wenn Gebäudeteile mit unterschiedlichen Geschosshöhen, aber ansonsten ohne erhebliche Unterschiede in der Ausstattung zu beurteilen sind. [...]

<sup>6</sup>Die Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Gesamtumsatzschlüssel (Verhältnis der vorsteuerschädlichen Umsätze zu den vorsteuerunschädlichen Umsätzen des gesamten Unternehmens) ist nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. <sup>7</sup>Nicht zulässig ist eine Zurechnung der Aufwendungen zu bestimmten Gebäudeteilen nach einer räumlichen (sog. "geografischen", vgl. BFH-Urteil vom 10.08.2016, XI R 31/09, BStBl 2022 II S. 736) Anbindung oder nach einem Investitionsschlüssel (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2004, V R 16/03, BStBl 2005 II S. 503). [...]

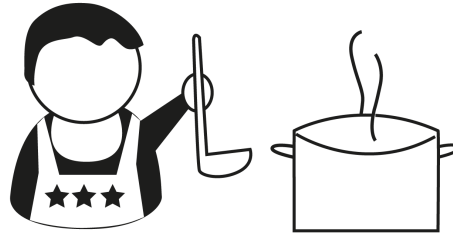
### 3. Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 - 4 S vEV

LSG Niedersachsen-Bremen, 24.03.2022,  
L 12 BA 3/20, Revision eingelegt, Az. des BSG B 12 BA 3/22 R,  
DStR 2022, 1444

#### SACHVERHALT



Die Hofbräuhaus AG (H) hatte am 05.09.2015 anlässlich einer Jubiläumsfeier eine Betriebsveranstaltung durchgeführt. Die Teilnahme stand allen Arbeitnehmern offen.

Es entstanden Kosten i. H. v. 215.000 EUR (inkl. USt).

Bei der LSt-Anmeldung für September 2015 vom 08.10.2015 berücksichtigte H diese Kosten zunächst nicht. I. R. d. Jahresabschlussarbeiten fiel auf, dass der Aufwand je Teilnehmer den Freibetrag gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG überstieg.

Am 31.03.2016 übermittelte H dem FA dann eine korrigierte LSt-Anmeldung. Mit dieser meldete sie die LSt auf den Arbeitslohn aus Anlass der Betriebsveranstaltung mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % an, soweit er den Freibetrag i. H. v. 110 EUR je Teilnehmer überstieg.

Auf den Betrag führte H keine Sozialversicherungsbeiträge ab.

Der Rentenversicherungsprüfer Kalle Kralle (K) sah das anders und forderte nach der Bp mit Bescheid vom 04.12.2017 Sozialversicherungsbeiträge i. H. v. 60.000 EUR nach. Er war der Meinung, dass eine steuer- und beitragsfreie Behandlung von Arbeitsentgeltbestandteilen nur längstens bis Ende Februar des Folgejahres durch eine nachträglich Pauschalversteuerung geändert werden könne. Nur steuerlich zulässige Änderungen, die der Arbeitgeber aufgrund einer bisher unzutreffenden steuer- und beitragsrechtlichen Beurteilung bis zur Erstellung der LSt-Bescheinigung zum 28.02. des Folgejahres selbst noch vorgenommen hat, könnten zur Beitragsfreiheit führen.

Der dagegen gerichtete Widerspruch blieb erfolglos, sodass Klage erhoben wurde.

#### ERGEBNIS/LEITSATZ

##### Tenor der Entscheidung:

**Zwar vertreten die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung im Besprechungsergebnis vom 20.04.2006 die Auffassung, eine nachträgliche Pauschalbesteuerung könne stets nur bis zur Erstellung der LSt-Bescheinigung, also längstens bis zum 28.02. des Folgejahres, geltend gemacht werden. Aber diese Ansicht findet nach Meinung des LSG keine hinreichende Stütze im Gesetz. Insbesondere ist diese zeitliche Grenze nicht dem EStG (hier: § 41b EStG – "Abschluss des LSt-Abzugs") zu entnehmen.**

BEGRÜNDUNG

**Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen richtet sich nach Steuerrecht**

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SvEV sind Einnahmen nach § 40 Abs. 2 EStG nicht dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen, sofern diese – wie § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV ausdrücklich bestimmt – vom Arbeitgeber oder von einem Dritten für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei belassen oder pauschal besteuert werden. Es kommt also auf die tatsächliche lohnsteuerfreie bzw. pauschalbesteuernde Behandlung an. Zu den Einnahmen nach § 40 Abs. 2 EStG zählt u. a. Arbeitslohn, den der Arbeitgeber aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG), soweit er den Freibetrag von 110 EUR (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG) übersteigt. Der Rentenversicherungsträger ist an die Entscheidung der Finanzverwaltung zur Pauschalbesteuerung somit grundsätzlich gebunden.

**Zeitliche Grenze zur Geltendmachung der Pauschalbesteuerung zweifelhaft und hier irrelevant**

Unabhängig von dieser vom FA akzeptierten Pauschalbesteuerung findet die im Besprechungsergebnis der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung und von der DRV vertretene Auffassung, eine Pauschalbesteuerung könne stets nur bis Ende Februar des Folgejahres geltend gemacht werden, keine hinreichende Stütze im Gesetz.

Insbesondere ist diese zeitliche Grenze entgegen der Auffassung der DRV nicht § 41b EStG zu entnehmen.

Rechtsnorm

§§

§ 41b Abschluss des Lohnsteuerabzugs

(1) <sup>1</sup>Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses [...]

<sup>3</sup>Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer die elektronische Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster binnen angemessener Frist als Ausdruck auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen. <sup>4</sup>Soweit der Arbeitgeber nicht zur elektronischen Übermittlung nach Absatz 1 Satz 2 verpflichtet ist, hat er nach Ablauf des Kalenderjahres oder wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahres beendet wird, eine Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen und an das Betriebsstättenfinanzamt **bis zum letzten Tag des Monats Februar** des auf den Abschluss des Lohnkontos folgenden Kalenderjahres zu übersenden.

**Zu differenzieren ist zwischen LSt-Anmeldung**

Zu Recht hat das SG hervorgehoben, dass zwischen der LSt-Anmeldung und der LSt-Bescheinigung zu unterscheiden ist. Die Steueranmeldung ist eine besondere Form der Steuererklärung. Sie steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Abs. 1 AO). Solange der Vorbehalt der Nachprüfung wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden (§ 164 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Steuerpflichtige kann die Aufhebung oder Änderung jederzeit beantragen (§ 164 Abs. 2 Satz 2 AO).

**... und LSt-Bescheinigung**

Dagegen betrifft die LSt-Bescheinigung den "Ist-Betrag" des erfolgten LSt-Abzugs. Sie ist ein Beweismittel i. S. d. § 92 Satz 1 Nr. 3 AO und beweist, wie der LSt-Abzug tatsächlich durchgeführt worden ist, nicht aber, wie er richtig gewesen wäre. Der LSt-Abzug darf vom Arbeitgeber gem. § 41c Abs. 3 EStG grundsätzlich nur bis zur Übermittlung der LSt-Bescheinigung geändert werden, da ansonsten deren Inhalt unrichtig würde. <sup>12</sup>



## Werden dagegen bislang unbesteuerter, in der LSt-Bescheinigung nicht ausgewiesene Arbeitsentgeltbestandteile erstmals erfasst, ist die rückwirkende Anmeldung pauschaler LSt nach § 40 Abs. 2 EStG möglich

Es würde Sinn und Zweck des Pauschalisierungsverfahrens, ein einfaches und ökonomisches Verfahren zu erlauben, widersprechen, müsste trotz einer erfolgten steuerrechtlichen Pauschalisierung das auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallende Arbeitsentgelt für Zwecke der Beitragsbemessung bestimmt werden. Werden dagegen – wie im vorliegenden Fall – bislang unbesteuerter, in der LSt-Bescheinigung **nicht** ausgewiesene Arbeitsentgeltbestandteile erstmals erfasst, ist eine rückwirkende Anmeldung pauschaler LSt nach § 40 Abs. 2 EStG möglich. Denn in diesen Fällen werden kein bereits vorgenommener LSt-Abzug und keine LSt-Bescheinigung geändert, sondern es wird eine pauschale LSt auf bislang unbesteuerten Arbeitslohn erstmals festgesetzt. Da dann auch **keine** Sozialversicherungsbeiträge abgeführt worden waren, stellt sich auch die Frage einer Erstattung nicht.

### Praktikerwissen



Der Sozialversicherungsträger hat gegen die Entscheidung Revision vor dem BSG eingelegt (B 12 BA 3/22 R). Dieses wird nun zu entscheiden haben, ob anlässlich einer Jubiläumsveranstaltung erzielte Einnahmen dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen sind, wenn sie erst nach dem Februar des Folgejahres pauschal besteuert werden. In vergleichbaren Fällen sollte Rechtsbehelf eingelegt werden.

## ZUSAMMENFASSUNG

- Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SvEV sind Einnahmen nach § 40 Abs. 2 EStG **nicht** dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen, soweit diese vom Arbeitgeber oder von einem Dritten für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei belassen oder pauschal besteuert werden.
- Die im Besprechungsergebnis der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung und von der DRV vertretene Auffassung, dass eine Pauschalbesteuerung nur bis Ende Februar des Folgejahres geltend gemacht werden kann, findet keine hinreichende Stütze im Gesetz.
- Werden bislang unbesteuerter, in der LSt-Bescheinigung **nicht** ausgewiesene Arbeitsentgeltbestandteile erstmals erfasst, ist eine rückwirkende Anmeldung pauschaler LSt nach § 40 Abs. 2 EStG möglich und damit auch beitragsfrei.

## KURZBEITRAG



In seinem Schreiben vom 02.02.2023 zum Plattformen-Steuertransparenzgesetz geht das BMF näher auf die Anwendungsfragen ein.<sup>13</sup>

Das Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) sieht neue Meldepflichten für Plattformbetreiber vor.

Dies verpflichtet Online-Plattformen, bei denen Waren oder Dienstleistungen vermittelt werden können, dem Bundeszentralamt für Steuern Verkäufer zu melden, die im Jahr mind. 30 Verkäufe über die Plattform abgewickelt oder aus ihren Geschäften mind. 2.000 EUR eingenommen haben.

Als Plattformbetreiber ist jeder Rechtsträger anzusehen, der sich verpflichtet, einem Anbieter eine Plattform ganz oder teilweise zur Verfügung zu stellen (§ 3 Abs. 2 i. V. m. § 4 Abs. 2 PStTG).

Die Meldepflicht erstreckt sich auf Informationen über den Plattformbetreiber und die von ihm betriebene Plattform sowie auf Informationen über meldepflichtige Anbieter (§ 14 Abs. 1 - 3 PStTG). Werden durch den meldepflichtigen Anbieter sog. relevante Tätigkeiten i. S. v. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 PStTG erbracht (die zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art an unbeweglichem Vermögen), sind darüber hinaus weitere Meldungen nach § 14 Abs. 4 PStTG vorzunehmen, z. B. die Anschrift jeder auf der Plattform inserierten Immobilieneinheit.

Die Betreiber werden verpflichtet, erforderliche Informationen von den Anbietern zu beschaffen, eine Plausibilitätsprüfung durchzuführen (§ 17 PStTG) und die Information an das BZSt zu melden. Die Nichterfüllung der Vorschriften ist bußgeldbewehrt (§ 25 PStTG) und kann bis zur Sperrung der Plattform führen (§ 23 PStTG).

Das Gesetz ist zum 01.01.2023 in Kraft getreten, die Meldepflichten greifen erstmals für den Meldezeitraum, der dem Kalenderjahr 2023 entspricht.<sup>14</sup>

## **2.2 Kauf und Rücküberlassung eines Handys an den Arbeitnehmer kein Gestaltungsmissbrauch**

1 BFH-Urteil vom 21.06.2006, XI R 50/05, BStBl 2006 II S. 715

## **2.3 Elektromobilität und Auslagenersatz**

2 BMF-Schreiben vom 05.11.2021, IV C 6 – S 2177/19/10004, Rz. 20

## **2.7 Bezahlte Werbung für den Arbeitgeber stellt Arbeitslohn dar**

3 (ständige Rechtsprechung u. a. BFH-Urteil vom 13.08.2020, VI R 1/17, BStBl 2021 II S. 103, Rz. 17)

4 BFH-Urteil vom 19.10.2001, VI R 131/00, BStBl 2002 II S. 300, BFH-Urteil vom 17.06.2009, VI R 69/06, BStBl 2010 II S. 69

5 BFH-Urteil vom 21.11.2018, VI R 10/17, BStBl 2019 II S. 404, BFH-Urteil vom 16.10.2013, VI R 78/12, BStBl 2015 II S. 495

6 BFH-Urteil vom 30.06.2011, VI R 80/10, Rz. 15

## **2.9 Taxi ist kein öffentliches Verkehrsmittel**

7 BFH-Urteil vom 20.05.1980, VI R 241/77, BStBl 1980 II. S 582

## **3.1 Leasingsonderzahlung und Kostendeckelung**

8 BMF-Schreiben vom 18.11.2009, IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl 2009 I S. 1326

## **3.4 "Gewinn" i. S. d. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG n. F.**

9 BFH-Urteil vom 17.07.1991, I R 98/88, BStBl 1992 II S. 246

10 BFH-Urteil vom 13.07.2016, VIII R 56/13, BStBl 2016 II S. 936

## **4.6 Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung für Zwecke des VorSt-Abzugs**

11 vgl. BFH-Urteile vom 20.10.2016, V R 26/15, BStBl 2020 II S. 593; vom 22.01.2020, XI R 10/17, BStBl 2020 II S. 601 u. a.

## **5.1 Nachträgliche LSt-Pauschalierung führt nicht zur Beitragspflicht in der Sozialversicherung**

12 BFH vom 13.12.2007, VI R 57/04, BStBl 2008 II S. 434

## **5.2 Anwendungsfragen zum Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG**

13 BMF-Schreiben vom 02.02.2023, IV B 6 - S 1316/21/10019, BeckVerw 618560

14 § 29 PStTG, siehe auch Korn/Strahl

H.a.a.S. GmbH  
Seminare und Vortrag  
An der Weide 32  
30173 Hannover

Tel.: 0511 763892 - 0  
Fax: 0511 763892 - 33  
info@haas-sv.de  
www.haas-sv.de



Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter [www.haas-wir-steuern.de](http://www.haas-wir-steuern.de). Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars. Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art. Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.