

Mandanten-Rundschreiben 3/2025

Erhebung des Solidaritätszuschlags weiter verfassungskonform • Fahrtkosten bei Leiharbeitnehmern • Kryptowerte • Jahresabschluss zum 31.12.2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Verfassungsbeschwerde gegen die (Weiter-)Erhebung des Solidaritätszuschlags ist erfolglos geblieben. Damit bleibt diese Belastung für höhere Einkommen, Kapitaleinkünfte (als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer) und Kapitalgesellschaften (als Zuschlag zur Körperschaftsteuer) erhalten. Union und SPD stellen nun aber Entlastungen bei der Einkommensteuer für kleine und mittlere Einkommen und mittelfristig auch bei der Körperschaftsteuer in Aussicht.

In einer Beilage greifen wir aktuelle Fragen zum Jahresabschluss zum 31.12.2024 auf. Dabei gehen wir auf aktuelle Bilanzierungsfragen und Fragen der Bilanzpolitik ein, aber auch auf Vorbereitungshandlungen im Vorgriff auf mögliche Prüfungen durch die Finanzverwaltung.

Inhaltsverzeichnis

Für alle Steuerpflichtigen

Erfolgreiche Verfassungsbeschwerde gegen den Solidaritätszuschlag..... 1

Steuererklärungspflicht für Rentenbezieher 2

Kindergeld: Sind an die Ernsthaftigkeit eines Studiums an einer privaten Fernuniversität strengere Anforderungen zu stellen als bei einer anderen Hochschule? 3

Kindergeld: Kein Kindergeldanspruch bei eigener Leistungsfähigkeit des behinderten Kindes 4

Ist die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auch für Handwerkerleistungen in einem in der Schweiz gelegenen Haushalt zu gewähren? 5

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Fahrstrecke für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 6

Erste Tätigkeitsstätte bei Leiharbeitnehmern 7

Unentgeltliche ehrenamtliche Betätigung schließt Sozialversicherungspflicht aus... 8

Für Unternehmer und Freiberufler

Bargeldintensiver Betrieb: Fehlen der Organisationsunterlagen zur elektronischen Kasse ist als schwerer formeller Mangel der Kassenaufzeichnung einzustufen..... 9

Steuerliche Behandlung besonderer Organisationsformen ärztlicher Betätigung – Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Tätigkeit 10

Tätigkeit eines Tätowierers unterliegt nicht zwingend der Gewerbesteuer..... 11

Schlussabrechnungen der Corona-Überbrückungshilfen..... 12

Flugunterricht zur Erlangung einer Privatpilotenlizenz für „Hobbyflieger“ („PPL“) nicht umsatzsteuerbefreit..... 13

Für Personengesellschaften

Kommanditisten: Keine Korrektur der Verlustverrechnung bei Zurückbezahlung einer Einlage, aber bestehender Außenhaftung auf Grund Handelsregistereintragung..... 14

Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger 15

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Handel mit Kryptowerten: Steuerliche Relevanz und steuerliche Erklärungs-pflichten..... 16

Für Hauseigentümer

Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft sind noch keine Werbungskosten. 17

FG hält Landesgrundsteuergesetz Hessen für verfassungsgemäß 18

FG hat keine verfassungsrechtlichen Zweifel an dem Flächen-/Wohnlagenmodell des Hamburgischen Grundsteuergesetzes..... 19

Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)..... 20

Beilage: „Jahresabschluss zum 31.12.2024 – Aktuelle Bilanzierungsfragen, Bilanzpolitik und Vorbereitung auf mögliche steuerliche Außenprüfungen“

Für alle Steuerpflichtigen

Erfolgreiche Verfassungsbeschwerde gegen den Solidaritätszuschlag

- 1 Mit am 26.3.2025 verkündetem Urteil hat der Zweite Senat des BVerfG eine Verfassungsbeschwerde gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 zurückgewiesen. Damit kann dieser grundsätzlich weiterhin erhoben werden. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass ein Großteil der Lohnsteuer- und Einkommensteuerpflichtigen bereits aktuell auf Grund der hohen Freigrenzen keinen Solidaritätszuschlag zahlt. Dieser belastet Höherverdienende, Kapitaleinkünfte (als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer) und Kapitalgesellschaften (als Zuschlag zur Körperschaftsteuer).

Das Gericht führt in seinem Urteil aus, dass eine solche Ergänzungsabgabe einen aufgabenbezogenen finanziellen Mehrbedarf des Bundes voraussetzt, der durch den Gesetzgeber allerdings nur in seinen Grundzügen zu umreißen ist. Im Fall des Solidaritätszuschlags ist dies der wiedervereinigungsbedingte finanzielle Mehrbedarf des Bundes. Weiter führt das Gericht aus, dass ein evidenter Wegfall des Mehrbedarfs eine Verpflichtung des Gesetzgebers begründet, die Abgabe aufzuheben oder ihre Voraussetzungen anzupassen. Insoweit trifft den Bundesgesetzgeber bei einer länger andauernden Erhebung einer Ergänzungsabgabe eine Beobachtungsobliegenheit. Allerdings kann ein offensichtlicher Wegfall des auf den Beitritt der damals neuen Länder zurückzuführenden Mehrbedarfs des Bundes auch heute (noch) nicht festgestellt werden. Eine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Aufhebung des Solidaritätszuschlags ab dem Veranlagungszeitraum 2020 bestand und besteht folglich nach Auffassung des BVerfG nicht.

In dem Tatbestand, dass ein Großteil der Stpfl. auf Grund der vergleichsweise hohen Freigrenzen nicht belastet ist, sieht das Gericht keinen Verstoß gegen das grundgesetzliche Gleichheitsgebot. Eine solche soziale Staffelung sei gerechtfertigt. Auch in der Belastung von Kapitalerträgen – unabhängig von deren Höhe – sieht das Gericht keine Ungleichbehandlung. Das Gericht sieht insoweit eine Wesensverschiedenheit von Abgeltungsteuer und Einkommensteuer.

Hinweis:

Der Entwurf des Koalitionsvertrags sieht eine Beibehaltung des Solidaritätszuschlags vor. Jedoch werden Entlastungen bei der Einkommensteuer für kleine und mittlere Einkommen in Aussicht gestellt. Die genaue Umsetzung bleibt aber abzuwarten. Das Bundesverfassungsgericht hat dem

Gesetzgeber jedenfalls keine effektiven Grenzen hinsichtlich der Erhebung von Ergänzungsabgaben gesetzt.

Steuererklärungspflicht für Rentenbezieher

2 Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegen mit einem gewissen Besteuerungsanteil der Einkommensteuer. Der Besteuerungsanteil hängt vom Jahr des Rentenbeginns ab und bleibt dann über die gesamte Bezugsdauer der Rente konstant. Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung, die im Jahr 2005 oder davor begannen, unterliegen zu 50 % der Besteuerung. Ab 2006 wird der Besteuerungsanteil für jeden neu hinzukommenden Rentnerjahrgang angehoben. Zu beachten ist, dass der nicht der Besteuerung unterliegende Anteil einmalig im Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, berechnet wird und für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs gilt (Rentenfreibetrag). Regelmäßige Anpassungen der Rentenhöhe führen also nicht zu einer Erhöhung des steuerfreien Anteils, Rentenanpassungen unterliegen folglich in voller Höhe der Einkommensteuer. Da bei der Auszahlung der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung – anders als z.B. bei Lohneinkünften – keine Steuer einbehalten wird, muss ggf. im Rahmen einer Einkommensteuerveranlagung geprüft werden, ob die rentenbeziehende Person Einkommensteuer bezahlen muss. Dies hängt im Wesentlichen ab von der Rentenhöhe, dem Rentenbesteuerungsanteil, ggf. anderen Einkünften und aber auch von persönlichen Abzugspositionen. Tatsächlich fällt dann Einkommensteuer aber erst an, wenn das zu versteuernde Einkommen über dem Grundfreibetrag liegt. Für 2024 lag der Grundfreibetrag bei 11 784 € für eine ledige Person und wird bei verheirateten Personen verdoppelt.

Grundsätzlich besteht für alle Stpfl. – also auch für Rentnerinnen und Rentner – eine umfassende **Steuererklärungspflicht**. Es muss jedoch keine Steuererklärung abgegeben werden, wenn die Einkünfte der steuerpflichtigen Person (gegebenenfalls vermindert um den Altersentlastungsbetrag) in der Summe den Grundfreibetrag nicht übersteigen. Nun ist zu beachten, dass die jährlichen Steigerungen der Altersrente dazu führen können, dass Rentenbezieher eine Einkommensteuererklärung abgeben müssen. Dies sollte individuell jährlich überprüft werden.

Zur Prüfung, ob Rentenbezieher eine Einkommensteuererklärung abgeben müssen, muss eine Vergleichsrechnung angestellt werden. Dem **Grundfrei-**

betrag von 11 784 € für 2024 (2025: 12 096 €)
 – bei zusammenlebenden Ehegatten/Lebenspartnern verdoppeln sich diese Beträge – muss die steuerliche Bemessungsgrundlage gegenübergestellt werden. Diese bildet sich insbesondere aus den folgenden Positionen:

	steuerpflichtiger Teil der Rente (also im jeweiligen Jahr zugeflossene Altersrente abzgl. Rentenfreibetrag abzgl. Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 102 €)
zzgl.	andere Einkünfte, wie z.B. Vermietungseinkünfte oder Betriebsrenten
abzgl.	Beitrag zur Kranken- und Pflegeversicherung
abzgl.	Spenden
abzgl.	unter bestimmten Bedingungen selbst getragene Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen und andere außergewöhnliche Belastungen einschl. Pauschalen in besonderen Fällen

Darüber hinaus kann – soweit sich eine Einkommensteuer ergeben sollte – für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt eine Steuerermäßigung geltend gemacht werden.

Weiterhin ist zu beachten, dass auf Kapitaleinkünfte – soweit der Sparerpauschbetrag von 1 000 € bzw. bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten: 2 000 € überschritten ist – bereits durch die Zinsen oder z.B. Dividenden auszahlende Bank Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag einbehalten wird. Auf Grund der Abgeltungswirkung des Steuereinbehalts sind Kapitaleinkünfte im Regelfall in der Einkommensteuererklärung nicht mehr zu erfassen.

Zu beachten ist, dass sich abweichende Erklärungs-pflichten ergeben, wenn **neben der Rente auch Arbeitslohn bezogen wird**. Insoweit ist dann wiederum zu differenzieren:

- Übt die rentenbeziehende Person einen Minijob aus, so ergibt sich insoweit keine Einkommensteuerpflicht. Vielmehr zahlt der Arbeitgeber eine pauschale Lohnsteuer.
- Wird dagegen ein reguläres Beschäftigungsverhältnis ausgeübt, so wird – wie bei anderen Arbeitnehmern auch – auf den Arbeitslohn Lohnsteuer einbehalten, die im Grundsatz die insoweit anfallende Einkommensteuer abdecken soll. Allerdings besteht dann eine Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn der steuerpflichtige Teil der Rente nach Abzug der Werbungskosten (pauschal: 102 €) – oder auch andere Einkünfte, wie z.B. Vermietungseinkünfte – im Jahr 410 € übersteigt.

Handlungsempfehlung:

Sinnvoll ist eine regelmäßige – im ersten Schritt überschlägige – Prüfung, ob eine Einkommensteuererklärungspflicht besteht. Für Steuerfälle ohne besondere Aspekte hält die FinVerw eine vereinfachte Steuererklärung bereit, die nur vergleichsweise wenige Eingaben erfordert.

Kindergeld: Sind an die Ernsthaftigkeit eines Studiums an einer privaten Fernuniversität strengere Anforderungen zu stellen als bei einer anderen Hochschule?

Für ein über 18 Jahre altes Kind, das das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, besteht Anspruch auf Kindergeld, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird. Im Streitfall war das Kind für ein Fernstudium in Vollzeit zum Studiengang Psychologie bei der IU Hochschule eingeschrieben. Die Familienkasse wollte nun kein Kindergeld gewähren, da laut dem vorgelegten Studienplan insgesamt vier Klausuren, eine Hausarbeit sowie ein „advanced workbook“ hätten vorgelegt werden müssen. Das Kind (A) habe allerdings erst eine Arbeit übermittelt. Dies lasse nicht den Rückschluss auf ein ernsthaftes und nachhaltiges Betreiben des Studiums schließen.

Das FG Münster hat dagegen mit Urteil vom 5.2.2025 (Az. 7 K 1522/24 Kg, AO) dem Stpfl. Recht gegeben. Kindergeld sei zu gewähren. Zwar gilt, dass wenn durchgreifende Anhaltspunkte für eine reine „Pro-forma-Immatrikulation“ bestehen, keine Berufsausbildung im kindergeldrechtlichen Sinne vorliegt. Auch wenn durch eine strenge Prüfung der Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Ausbildungsbemühungen bei einem Selbststudium Missbrauch vermieden werden soll, besteht keine feste formelle Mindestgrenze für den zeitlichen Umfang einer Ausbildungsmaßnahme. Vielmehr ist es insoweit eine Frage des Einzelfalls, ob die Ausbildungsbemühungen als hinreichend ernsthaft und nachhaltig qualifiziert werden können.

Im Streitfall gelangte das FG zu der Überzeugung, dass das Kind sich nicht lediglich „pro forma“ bei der IU immatrikuliert hat. Als gewichtiges Indiz für die Ernsthaftigkeit des Betreibens des Studiums und gegen eine reine Pro-forma-Einschreibung spricht zunächst der Umstand, dass A eine nicht unerhebliche monatliche Studiengebühr i.H.v. 348,31 € gezahlt hat (und weiterhin zahlt), um überhaupt an Lehrgängen teilnehmen zu können. Sie ist damit wirtschaftlich bis zum Abschluss des Fernstudiums mit diesen Aufwendungen belastet. Das Kindergeld i.H.v. monatlich 219,00 € reicht nicht annähernd aus, die monatlichen Studiengebühren zu decken, so dass eine Pro-forma-

3

Immatrikulation zur Erlangung von Kindergeld wirtschaftlich betrachtet abwegig erscheint.

Auch bestanden keine Anhaltspunkte, dass das Studium aus rein privaten, der Freizeitgestaltung vergleichbaren Motiven erfolgte. A beabsichtigt künftig als Kriminalpsychologin beruflich tätig werden zu können. Das von ihr gewählte Studium der Psychologie weist keine Nähe zum „Hobbybereich“ oder der rein privaten Lebensführung auf (wie dies etwa bei Sprachreisen der Fall sein kann), so dass kein wöchentlicher Mindestumfang des Selbststudiums oder eine Mindestanzahl von Leistungsnachweisen zu fordern wäre. Soweit die Familienkasse ggf. Leistungsnachweise eines/einer Vollzeitstudierenden als Vergleichsmaßstab heranziehen möchte, würde dadurch der gesetzgeberische Wille konterkariert, auch Studierende bzw. deren Eltern im Kindergeldbezug zu sehen, bei denen das Studium aus finanziellen Gründen neben einer Teil- oder Vollzeiterwerbstätigkeit absolviert werden muss.

Im Rahmen der durchgeführten Beweisaufnahme wurde zur Erläuterung des Studienverlaufes ergänzend ausgeführt, dass das Kind im ersten Semester nur einen „Schein“ erworben habe, weil sie mit der Bearbeitung von Skripten und dem selbständigen Ableisten der Klausuren nicht vertraut gewesen sei. Sie habe sich beim Studium in Details verloren und sah sich zunächst nicht in der Lage, weitere Leistungsnachweise zu erbringen. Nachdem sie aber mehr Erfahrungen beim Selbststudium erlangt habe, sei ihr das Ableisten von weiteren Studienleistungen im folgenden Semester leichter gefallen.

Sie habe sich im Streitzeitraum – trotz der vollzeitigen Erwerbstätigkeit – werktags ca. zwei bis drei Stunden in das Lernen für das Studium vertieft und auch die Wochenenden zum Lernen und Studieren genutzt.

Diese Bekundungen decken sich mit den schriftlich vorliegenden Leistungsnachweisen, woraus hervorgeht, dass A zwar im ersten Studiensemester nur einen Leistungsnachweis erbracht hat, dafür aber im darauffolgenden Semester schon deutlich mehr Leistungen hat erbringen können. Es ist auch glaubhaft und plausibel, dass – wie A bekundete – sie als Abiturientin mit dem selbständigen Lernen anhand von Skripten erst zu recht kommen musste, und sie sich zunächst in Details verloren habe, so dass Hemmnisse zum Ableisten der weiteren Studienleistungen bestanden haben. Der Umstand, dass sie ihre Leistungen nachvollziehbar gesteigert hat, ist bereits ein hinreichender Beleg für ernsthafte und nachhaltige Lernbemühungen.

Das FG stellt insbesondere fest, dass der Argumentation der Familienkasse, dass an den Studienfortschritt

an privaten oder staatlichen (Fern-)Universitäten verschiedenen hohe Anforderungen zu stellen sind, nicht zu folgen sei. Der Umstand, dass es sich vorliegend um eine private Fernuniversität gehandelt hat, ändert vielmehr an der Beurteilung nichts.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte ausreichend dokumentiert werden, dass das Studium ernsthaft verfolgt wird.

Kindergeld: Kein Kindergeldanspruch bei eigener Leistungsfähigkeit des behinderten Kindes

Für ein Kind, welches das 18. Lebensjahr vollendet hat, besteht ein Anspruch auf Kindergeld, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, sofern die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Strittig war nun in einem vor dem FG Köln ausgetragenen Streitfall, wie diese Voraussetzungen zu prüfen sind. Im Streitfall lag bei dem Sohn eine entsprechende Behinderung vor und diese war auch vor dem 25. Lebensjahr eingetreten. Strittig war allein, ob der Sohn wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Die Familienkasse versagte das Kindergeld, da der Sohn eine hohe Erwerbsminderungsrente bezog, welche ausreichend sein sollte, damit sich das Kind selbst unterhalten könne.

Das FG bestätigt in der Entscheidung vom 2.12.2024 (Az. 14 K 1296/24), dass vorliegend kein Kindergeld zu gewähren ist. Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen zu prüfen, nämlich des gesamten existenziellen Lebensbedarfs des Kindes einerseits und seiner finanziellen Mittel andererseits. Diese Betrachtung ist grundsätzlich monatsbezogen vorzunehmen. Der gesamte Lebensbedarf eines behinderten Kindes setzt sich aus dem – betragsmäßig an den Grundfreibetrag des Einkommensteuergesetzes anknüpfenden – Grundbedarf und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen. Der behinderungsbedingte Mehrbedarf umfasst Aufwendungen, die gesunde Kinder nicht haben. Werden die Aufwendungen für den Mehrbedarf nicht im Einzelnen nachgewiesen, ist ein Mehrbedarf in Höhe des Behinderten-Pauschbetrages anzusetzen. Dem existenziellen Lebensbedarf sind die finanziellen Mittel des Kindes gegenüberzustellen. Zu den finanziellen Mitteln des behinderten volljährigen Kindes gehören seine Einkünfte und Bezüge.

Vorliegend waren als eigene finanzielle Mittel des Sohnes insbesondere die Erwerbsminderungsrente anzusetzen. Des Weiteren floss im Streitzeitraum eine

Nachzahlung der Erwerbsunfähigkeitsrente zu, welche ebenso anzusetzen sei. Diese Mittel deckten den notwendigen Lebensbedarf, welcher sich errechnete aus dem Grundfreibetrag (aktuell: 12 096 € je Jahr, also 1 008 € je Monat) und dem Entlastungsbetrag für Pflegeleistungen, welcher vorliegend i.H.v. 125 € monatlich anzusetzen war. Miete, Mietnebenkosten und GEZ-Gebühren sowie Steuernachzahlungen können nicht bedarfserhöhend geltend gemacht werden, da diese Aufwendungen vom Grundbedarf gedeckt werden. Mietkosten, Mietnebenkosten, GEZ-Gebühren und Steuern entstehen jedem, unabhängig von einer Behinderung. Nur ein außergewöhnlicher Mietbedarf, der gerade behindertenspezifisch ist, könnte berücksichtigt werden.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass individuell zu prüfen ist, ob die individuellen finanziellen Mittel des Kindes insoweit den Grundbedarf decken. Dabei sind eine monatsgenaue Betrachtung anzustellen und insoweit die Einkünfte nach dem Zuflusszeitpunkt zu berücksichtigen.

Ist die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auch für Handwerkerleistungen in einem in der Schweiz gelegenen Haushalt zu gewähren?

- 5 Mit Beschluss vom 20.2.2025 (Az. 7 K 1204/22) hat das FG Köln dem Europäischen Gerichtshof in Luxemburg die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob die Nichtgewährung einer Steuerermäßigung für in der Schweiz gelegene Haushalte gegen das Freizügig-

keitsabkommen zwischen der EU und der Schweiz verstößt.

Im Streitfall wohnten der Stpfl. und sein Ehegatte in der Schweiz. Der Ehemann war als Arbeitnehmer in Deutschland tätig und unterhielt hierfür eine Wohnung in Deutschland. Für das gemeinsame Haus in der Schweiz beauftragten die Eheleute verschiedene Handwerks- und Gartenbauarbeiten. Diesbezüglich beehrten sie eine Ermäßigung ihrer Einkommensteuer. Das Finanzamt lehnte dies mit dem Hinweis ab, dass die Dienstleistungen in der Schweiz ausgeführt worden seien. Hiergegen erhoben die Eheleute Klage vor dem FG Köln und argumentierten, dass die gesetzliche Begrenzung auf in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegende Haushalte gegen das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Europäischen Union und der Schweiz verstoße.

Das auf den Streitfall anwendbare Freizügigkeitsabkommen enthält ein Recht auf Gleichbehandlung in Bezug auf Steuervergünstigungen. Die im Streitfall festzustellende Schlechterstellung gegenüber inländischen Stpfl. kann daher einen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen bedeuten. Abzuwarten bleibt nun die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs.

Handlungsempfehlung:

In derartigen Konstellationen sollte in der Einkommensteuererklärung die Steuerermäßigung beantragt und bei einem ablehnenden Bescheid dieser verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Fahrtstrecke für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

- 6 Fahrtkosten für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können mittels der Entfernungspauschale angesetzt werden. Dabei ist grds. für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 0,30 € anzusetzen. Insoweit bestimmt das Gesetz ausdrücklich, dass für die Bestimmung der Entfernung die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend ist; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zu Grunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird.

In der Praxis entsteht nicht selten Streit, ob eine **Umwegstrecke** der Berechnung der Entfernungspauschale zu Grunde gelegt werden kann. Die insoweit maßgeblichen Bedingungen hat jüngst das FG Niedersachsen mit Urteil vom 3.4.2024 (Az. 9 K 117/21) wie folgt konkretisiert:

- Eine Straßenverbindung ist dann als verkehrsgünstiger als die kürzeste Verbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusehen, wenn der Arbeitnehmer eine andere längere Straßenverbindung nutzt und die Arbeitsstätte auf diese Weise trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen i.d.R. schneller und pünktlicher erreicht. Offensichtlich verkehrsgünstiger ist die vom Arbeitnehmer gewählte Straßenverbindung dann, wenn ihre Vorteilhaftigkeit so auf der Hand liegt, dass sich auch ein

unvoreingenommener, verständiger Verkehrsteilnehmer unter den gegebenen Verkehrsverhältnissen für die Benutzung der Strecke entschieden hätte. Dass bei extremen Stauverhältnissen die Umwegstrecke auch mal verkehrsgünstiger und schneller sein kann, reicht insoweit nicht aus.

- Die Indizwirkung der nicht feststellbaren regelmäßigen Fahrzeitverkürzung der längeren Strecke bzw. die im Regelfall sogar erhebliche Fahrzeitverkürzung der kürzeren Strecke bei normaler üblicher Verkehrslage überlagert im Rahmen der Gesamtbewertung mögliche Beeinträchtigungen durch Ampelschaltungen oder Innenstadtfahrten.
- Krankheitsgründe können grds. gegen die Zumutbarkeit der Benutzung der kürzeren Fahrtstrecke sprechen. Die im Streitfall nicht weiter belegte erhöhte Unfallgefahr auf der kürzeren Fahrtstrecke sowie eine dargelegte Erforderlichkeit von planbaren Pausen wegen Rückenleidens bzw. Schwerbehinderung steht einer Unzumutbarkeit der Benutzung der kürzeren Fahrtstrecke jedenfalls dann nicht entgegen, wenn der Stpfl. – wie im Streitfall in der mündlichen Verhandlung dargelegt – infolge eines Standortwechsels des Arbeitgebers in einem späteren Veranlagungszeitraum einen Großteil der streitbefangenen kürzeren Fahrtstrecke später tatsächlich nutzt.

Im Streitfall betrug die kürzeste Strecke 74,8 km. Der Stpfl. machte dagegen geltend, eine längere, und zwar 102 km lange Strecke sei offensichtlich verkehrsgünstiger. Dazu wurden diverse Gründe beigebracht, die eine ungünstige Verkehrslage auf der kürzesten Strecke belegen sollten. Letztlich verwarf das FG aber die vorgebrachten Argumente und setzte die Entfernungspauschale lediglich anhand der kürzesten Entfernung an. Die vorgebrachten Argumente konnten nicht überzeugen. Im Grundsatz gilt, dass eine Straßenverbindung dann verkehrsgünstiger ist, wenn damit die erste Tätigkeitsstätte trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen i.d.R. schneller und pünktlicher erreicht wird.

Handlungsempfehlung:

Soll der Berechnung der Entfernungspauschale eine tatsächlich genutzte Umwegstrecke zu Grunde gelegt werden, so ist nachzuweisen, dass diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist. Dies kann sich auch aus Umständen wie Streckenführung, Schaltung von Ampeln o.Ä. ergeben. Ohne signifikante Fahrzeiterparnis müssen diese Umstände aber gravierend sein. Dieser Nachweis muss klar und eindeutig geführt werden, so dass dies ein unvoreingenommener Dritter leicht nachvollziehen kann. Insoweit muss im Einzelfall Beweisvorsorge getroffen werden.

Erste Tätigkeitsstätte bei Leiharbeitnehmern

Fahrtkosten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können nur nach Maßgabe der Entfernungspauschale steuerlich geltend gemacht werden. Als erste Tätigkeitsstätte gilt die ortsfeste betriebliche Einrichtung eines Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Andere Fahrtkosten können Arbeitnehmer dagegen pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend machen. Insbesondere in den Fällen, in denen keine erste Tätigkeitsstätte existiert, können alle Fahrkosten des Arbeitnehmers nach Reisekostengrundsätzen, also mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer, steuerlich geltend gemacht werden.

Nun hat das FG Düsseldorf mit Urteil vom 20.11.2024 (Az. 15 K 1490/24 E) entschieden, dass der Arbeitnehmer eines Personaldienstleistungsunternehmens im Regelfall des § 1 Abs. 1b AÜG (Überlassung des Leiharbeitnehmers durch den Verleiher an denselben Entleiher für höchstens 18 Monate) auch dann keine erste Tätigkeitsstätte beim Entleiher hat, wenn der Arbeitsvertrag unbefristet ist und die Einsatzanweisung auf „Ende offen“ lautet. Dies vor dem Hintergrund, dass sich die gesetzlichen Rahmenbedingungen für Leiharbeitsverhältnisse geändert haben. Seit dem 1.4.2017 gilt die Regelung des § 1 Abs. 1b Satz 1 bis 3 AÜG in der neuen Fassung. Während nach vorheriger Fassung die Überlassungsdauer zeitlich unbegrenzt war, darf nunmehr der Verleiher denselben Leiharbeitnehmer nicht länger als 18 aufeinander folgende Monate demselben Entleiher überlassen; der Entleiher darf denselben Leiharbeitnehmer nicht länger als 18 aufeinander folgende Monate tätig werden lassen. Der Zeitraum vorheriger Überlassungen an denselben Entleiher ist vollständig anzurechnen, wenn zwischen den Einsätzen jeweils nicht mehr als drei Monate liegen. In einem Tarifvertrag von Tarifvertragsparteien der Einsatzbranche kann eine abweichende Überlassungshöchstdauer festgelegt werden. Diese im Urteilsfall bereits bei Vertragsabschluss zwischen dem Stpfl. und seinem Arbeitgeber, dem Verleiher, geltende gesetzliche Bestimmung des AÜG führt zu einer zeitlichen Befristung der Zuordnung des Leiharbeitnehmers zum Betrieb des Entleihers. Bei der für die Beurteilung einer dauerhaften Zuordnung entscheidenden Sicht ex ante, bei Abschluss des Arbeitsvertrages, konnte sich der Arbeitnehmer nicht darauf einstellen, unbefristet beim Entleiher tätig zu sein, und war nicht in der Lage, hinsichtlich seiner Mobilitätskosten hinreichend zu planen. Die Fahrten des Leiharbeitneh-

mers zur Arbeitsstätte des Entleihers sind somit als Reisekosten zu berücksichtigen.

Hinweis:

Damit entscheidet das FG ausdrücklich gegen die Auffassung der FinVerw. Die FinVerw vertritt – ohne Begründung – die Auffassung, dass die arbeitsrechtlichen Regeln nach dem AÜG für das Steuerrecht keine Bedeutung hätten. Ob die FinVerw ihre Sichtweise beibehält, muss abgewartet werden.

Unentgeltliche ehrenamtliche Betätigung schließt Sozialversicherungspflicht aus

- 8 Die Rechtsprechung hat sich in einer Vielzahl von Streitigkeiten mit den sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen ehrenamtlicher Betätigung beschäftigt. Streitig war die Sozialversicherungspflicht für Tätigkeiten in einem Museum, das durch einen gemeinnützigen Verein betrieben wurde. Während der Öffnungszeiten des Museums war jeweils eine der betroffenen Personen tätig. Wer jeweils diese Aufgabe wahrnahm, stimmten die betroffenen Personen demnach untereinander ab. Die jeweils betroffene Person öffnete das Museum, nahm von den Besuchern Eintritt und organisierte bei Bedarf Museumsführer, nahm selbst aber keine Führungen vor. Weitere Tätigkeiten für den gemeinnützigen Verein (Stpfl.) seien lediglich durch einen Hausmeister, eine Reinigungskraft und die Museumsführer wahrgenommen worden. Alle sonstigen anfallenden Aufgaben seien vom Vorstand erledigt worden. Die Tätigkeit zwischen den betroffenen Personen und der Stpfl. hatte ihre Grundlage in einer mündlichen Vereinbarung und war unstrittig als ehrenamtliche Tätigkeit vorgesehen. Die betroffenen Personen erhielten eine als „Aufwandsentschädigung“ bezeichnete Zuwendung von 5 € pro Stunde und damit 30 € pro Tag. Weisungen durch die Stpfl. oder deren Vertreter seien nach Angaben der Stpfl. nicht erfolgt. Insoweit wurden nun

Sozialversicherungsabgaben gefordert, da es sich um abhängige Beschäftigungen handelte.

Diese Sichtweise lehnte das Landessozialgericht Hessen nun mit Entscheidung vom 23.1.2025 (Az. L 1 BA 64/23) ab. Wer in einem gemeinnützig geführten Museum tätig wird mit den Aufgaben Öffnung/Schließung des Museums, Einnahme der Eintrittsgelder und Organisation von Führungen und dafür 5 €/Stunde bzw. 30 €/Tag erhält, übt nach der Entscheidung des Gerichts eine ehrenamtliche Tätigkeit aus ideellen Zwecken aus und fällt nicht unter die Sozialversicherungspflicht. Bei der Zahlung handele es sich um eine pauschale Aufwandsentschädigung zur Abgeltung von Fahrtkosten und Verpflegung und nicht um Arbeitsentgelt, für das Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten wären.

Die Deutsche Rentenversicherung hatte dagegen die über der jährlichen Ehrenamtspauschale von 720 € hinaus gezahlten Beträge als Arbeitsentgelt bewertet. Da die Vergütung evident hinter einer adäquaten Geldleistung für die zu beurteilende Tätigkeit zurückgeblieben sei, sei aber ohnehin von einer Unentgeltlichkeit auszugehen. Dass die Zuwendungen die steuerrechtliche Ehrenamtspauschale überschritten hätten, führe zu keiner abweichenden Beurteilung, wie das Gericht herausstellt. Da die betroffenen Personen jeweils über eine andere Lebensunterhaltssicherung (insbesondere als Rentner) verfügten, könne im Übrigen ein Missbrauchsfall ausgeschlossen werden.

Hinweis:

Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Handlungsempfehlung:

Auch in gemeinnützigen Strukturen ist stets die Sozialversicherungspflicht zu prüfen. Keine Sozialabgaben fallen aber bei ehrenamtlicher Tätigkeit an.

Für Unternehmer und Freiberufler

Bargeldintensiver Betrieb: Fehlen der Organisationsunterlagen zur elektronischen Kasse ist als schwerer formeller Mangel der Kassenaufzeichnung einzustufen

- 9 Bei bargeldintensiven Betrieben, insbesondere also Einzelhandelsbetrieben und Restaurants/Imbissen, steht regelmäßig die Kassenföhrung im Fokus der FinVerw. Zunächst muss die Kassenföhrung formell in Ordnung sein. So hat das Hessische FG mit Be-

schluss vom 26.6.2024 (Az. 3 V 432/23) eine Hinzuschätzung von Gewinnen und Umsätzen durch das Finanzamt bei einem Burger-Restaurant wegen dem Fehlen von sog. Organisationsunterlagen (wie Programmierprotokollen, Auswertungsdaten, Stammdatenänderungsdaten) zu dem von ihm verwendeten elektronischen Kassensystem bestätigt.

Elektronische Kassensysteme seien durch Umprogrammierung in nahezu beliebiger Weise manipulier-

bar. Es sei daher von erheblicher Bedeutung, dass das FA (hier der Betriebsprüfer) und das Gericht sich davon überzeugen können, wie die Kasse im Zeitpunkt ihrer Auslieferung und Inbetriebnahme programmiert war, sowie ob bzw. in welchem Umfang nach der Inbetriebnahme der Kasse spätere Programmeingriffe vorgenommen worden sind. Nur dann sei es möglich, vorgelegte Z-Bons auf ihr Zustandekommen und im Hinblick auf die Vollständigkeit der erfassten Einnahmen zu überprüfen. Dies war im Streitfall mangels Vorhandenseins der Organisationsunterlagen zum Kassensystem nicht möglich. Liegen die erforderlichen Unterlagen nicht vor, gehe dies zu Lasten des Stpfl. Er trage grundsätzlich die objektive Beweislast dafür, dass seine Einnahmen vollständig erfasst sind.

Darüber hinaus stellt das Gericht klar, dass bei der Erfassung der Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse auch im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung die tägliche Erstellung eines Z-Bons erforderlich sei.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass zwingend die Organisationsunterlagen wie Programmierprotokolle, Auswertungsdaten, Stammdatenänderungsdaten zu dem verwendeten elektronischen Kassensystem vorgehalten werden müssen.

Steuerliche Behandlung besonderer Organisationsformen ärztlicher Betätigung – Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Tätigkeit

- 10 Die Krankenkassen können mit Leistungserbringern, wie z.B. Ärzten, Therapeuten oder Pflegeeinrichtungen, Verträge über die hausarztzentrierte Versorgung nach § 73b SGB V und die besondere Versorgung nach § 140a SGB V schließen. Insoweit kann es sich im Einzelfall auch um gewerbliche Tätigkeiten handeln, die der Gewerbesteuer unterliegen. Auch wenn insoweit bei der Einkommensteuer dann eine Steuerermäßigung gewährt wird, verbleibt gerade in Städten mit hohen Hebesätzen durch eine Gewerbesteuerpflicht eine steuerliche Mehrbelastung.

Ob es sich dabei um eine freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit handelt, wurde ursprünglich von der FinVerw anhand von vorlegten Musterverträgen geprüft. Unter Berücksichtigung der Anpassungen im SGB V im Rahmen des Versorgungsstärkungsgesetzes 2015 gilt nun nach der Verfügung der OFD Frankfurt/M. v. 29.1.2025 (Az. S 2246 A – 00012-0357 – St 214) Folgendes:

Hausarztzentrierte Versorgung nach § 73b SGB V:

- Bei der hausarztzentrierten Versorgung (sog. Hausarztmodell) verpflichtet sich der Versicherte gegenüber seiner Krankenkasse, ambulante fachärztliche Leistungen nur auf Überweisung des von ihm ausgewählten Hausarztes in Anspruch zu nehmen. Der Hausarzt übernimmt damit eine Lotsenfunktion und steuert den Behandlungsprozess. Im Gegenzug gewähren die Krankenkassen ihren Versicherten für die Teilnahme am Hausarztmodell einen finanziellen Bonus, z.B. die Zahlung von Prämien oder Zuzahlungsermäßigungen.
- Der Hausarzt erhält eine Pauschalvergütung für die Beratung und Information der Versicherten bei deren Beitritt zum Hausarztmodell (Einschreibepauschale) sowie eine Pauschale für die Ausgestaltung des hausärztlichen Versorgungsgeschehens (Steuerungspauschale). In der Übernahme der Koordination der medizinischen Maßnahmen, d.h. in der Steuerung des Behandlungsprozesses, durch den Hausarzt ist keine gewerbliche Tätigkeit zu sehen. Ungeachtet dessen sind derartige Verträge immer im Einzelfall auf das Vorhandensein gewerblicher Anteile zu prüfen.

Besondere Versorgung nach § 140a SGB V:

- Krankenkassen können mit Leistungserbringern (z.B. Ärzten) ohne Einschaltung der Kassenärztlichen Vereinigung besondere Verträge im Bereich der ambulanten Versorgung und der integrierten Versorgung sowie Strukturverträge abschließen (§ 140a SGB V). Die Zusammenarbeit von verschiedenen Leistungserbringern soll innovative Versorgungsmodelle sowie komplexe Behandlungsprozesse schaffen, womit eine interdisziplinäre, fach- und sektorübergreifende Versorgung möglich ist. Als Leistungserbringer kommen z.B. Ärzte, Therapeuten, Pflegekassen, pharmazeutische Unternehmen, Praxiskliniken, Pflegeeinrichtungen, Kassenärztliche Vereinigung und Hersteller von Medizinprodukten in Frage, die entsprechende Vergütungen hierfür von den Krankenkassen erhalten.
- Auf Grund der vielfältigen vertraglichen Ausgestaltungen ist aber eine generelle Aussage zur ertragsteuerlichen Behandlung von Verträgen dieser Art nicht möglich. Vielmehr ist im jeweiligen Einzelfall zu prüfen, ob die Verträge auch gewerbliche Tätigkeiten (z.B. Abgabe von Medikamenten, die für die originäre ärztliche Tätigkeit nicht unmittelbar erforderlich sind) umfassen, die ggf. zu einer Umqualifizierung der Einkünfte führen.

Anstellung fachfremder oder fachgleicher Ärzte:

- Beschäftigt ein niedergelassener Arzt einen anderen Arzt, bedient er sich der Mithilfe fachlich vor-

gebildeter Mitarbeiter. Dies steht der Erzielung freiberuflicher Einkünfte durch den niedergelassenen Arzt nicht entgegen. Voraussetzung dafür, dass der niedergelassene Arzt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt, ist aber, dass dieser weiterhin leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Dies erfordert grundsätzlich eine persönliche Teilnahme des arbeitgebenden Arztes an der praktischen Arbeit des angestellten Arztes in ausreichendem Umfang.

- Entscheidet der angestellte Arzt hingegen allein und eigenverantwortlich über die medizinische Versorgung der Patienten, erzielt der arbeitgebende Arzt grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Insbesondere bei der Anstellung fachfremder Ärzte kann von einer Eigenverantwortlichkeit des Praxisinhabers nicht ausgegangen werden.
- Maßgebend für eine endgültige Bestimmung der Einkunftsart sind jedoch immer die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls.

Handlungsempfehlung:

Insofern sollte stets der jeweilige Einzelfall steuerlich sorgfältig gewürdigt werden und die individuellen Verhältnisse ausreichend dokumentiert werden.

Tätigkeit eines Tätowierers unterliegt nicht zwingend der Gewerbesteuer

- 11 Das FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 18.2.2025 (Az. 4 K 1875/23 G, AO) entschieden, dass Einkünfte eines Tätowierers Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit sein können und damit nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

Im Streitfall ist der Stpfl. seit 2013 als Tätowierer tätig. Das hierzu ursprünglich angemeldete Gewerbe meldete er 2018 mit dem Hinweis „freiberuflich tätig“ ab. In seiner Einkommensteuererklärung 2019 gab der Stpfl. einen Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit an. Hiervon abweichend berücksichtigte das Finanzamt den Gewinn als einen solchen aus Gewerbebetrieb und setzte den Gewerbesteuermessbetrag entsprechend fest.

Das FG bestätigte dagegen die Ansicht des Stpfl. Die Rechtsprechung des BFH unterscheidet im Bereich der künstlerischen Tätigkeiten zwischen zweckfreier Kunst und Gebrauchskunst:

- Bei **zweckfreier Kunst** bedarf es keiner Feststellung der ausreichenden künstlerischen Gestaltungshöhe; vielmehr reicht es aus, wenn den Werken nach der allgemeinen Verkehrsauffassung das Prädikat des Künstlerischen nicht abgesprochen werden kann und die Arbeiten ausschließlich auf

das Hervorbringen einer ästhetischen Wirkung gerichtet sind.

- Im Bereich der **Gebrauchskunst** hingegen liegt eine künstlerische Tätigkeit nur dann vor, wenn die betreffende Person eigenschöpferisch tätig wird, d.h. Leistungen vollbringt, in denen sich eine individuelle Anschauungsweise und eine besondere Gestaltungskraft widerspiegeln, und wenn diese Leistungen eine gewisse Gestaltungshöhe erreichen.

Ob die Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit gegeben sind, ist von den tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall abhängig. Vorliegend handelt es sich nach den Feststellungen des FG um zweckfreie Kunst. Es sei nicht erkennbar, welcher Gebrauchs- oder Nützlichkeitswert den von dem Stpfl. erstellten Tätowierungen zukommt. Diese verfolgen – nicht anders als etwa Gemälde – einen rein ästhetischen Zweck. Dagegen umfasst der Bereich der Gebrauchskunst das Kunstgewerbe und das Kunsthandwerk. Jedoch werden die vom Stpfl. erstellten Werke von dessen Kundinnen und Kunden weder gewerblich genutzt noch handelt es sich um Gebrauchsgegenstände mit einem eigenen Nützlichkeitswert.

Hinweis:

Diese Differenzierung der Rechtsprechung zwischen zweckfreier Kunst und Gebrauchskunst muss in der Praxis auf den jeweiligen Fall angewendet werden. Im Hinblick auf die Gewerbesteuer, welche bei einer künstlerischen Tätigkeit nicht anfällt, hat dies materielle Auswirkungen.

Schlussabrechnungen der Corona-Überbrückungshilfen

Die Schlussabrechnungen der Corona-Überbrückungshilfen werden aktuell von den Bewilligungsbehörden geprüft und es ergehen – oftmals nach Nachfragen hinsichtlich Details der eingereichten Schlussabrechnungen – die endgültigen Bescheide, welche zu Abschlusszahlungen, aber auch zu Rückforderungen führen können.

Die Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass sich insoweit eine recht breite Spannweite ergibt. Nicht selten führen tatsächlich anzusetzende Aufwendungen der Abrechnungszeiträume, so z.B. aus Abschreibungen, zu Abschlusszahlungen bei den Überbrückungshilfen. Vielfach ergeben sich aber auch Rückforderungen. Dies ist nicht selten darauf zurückzuführen, dass die Bewilligung der Hilfen zunächst sehr großzügig erfolgte und zwischenzeitlich teilweise auch die Fördervoraussetzungen „präzisiert“ bzw. auch verschärft wur-

12

den. In der Praxis ist auf folgende Aspekte hinzuweisen:

- Schlussabrechnungen bzw. hierzu ergehende Nachfragen sollten möglichst ausführlich begründet werden. Im Bedarfsfall sollten ausführliche Begründungen und Nachweise beigebracht werden. Dies gilt auch deshalb, weil bei einem eventuellen Klageverfahren gegen eine Schlussabrechnung die Gerichte vielfach nachträglich vorgebrachte Nachweise nicht mehr akzeptieren.
- Im Rahmen der Schlussabrechnungen können die Bewilligungsstellen die Fördervoraussetzungen erneut prüfen. Auch dies erfordert eine sorgfältige Nachweisführung hinsichtlich der jeweiligen Fördervoraussetzungen.
- Nicht selten steht im Fokus der Prüfung die Frage, ob Umsatzrückgänge tatsächlich coronabedingt waren. Dies ist recht eindeutig bei solchen Betrieben, die von angeordneten Schließungen betroffen waren. Schwieriger ist der Nachweis bei indirekten Beeinträchtigungen, so z.B. durch Nachfragerückgänge oder Lieferkettenprobleme. Insoweit bedarf es einer sorgfältigen Nachweisführung. Geeignet wären z.B. Dokumentation von Betriebsschließungen oder eingeschränkten Öffnungszeiten, schriftliche Bestätigungen von Geschäftspartnern über pandemiebedingte Probleme und Belege über Kundenstornierungen oder Auftragsverluste, die unmittelbar mit Corona zusammenhängen.
- In der Gastronomie tritt nicht selten die Problematik auf, dass ursprünglich Umsätze aus dem Außer-Haus-Verkauf im Förderzeitraum nicht berücksichtigt werden sollten. Dies handhaben die Bewilligungsstellen nun aber teilweise anders, da das Zusammentreffen von Überbrückungshilfen und Umsätzen aus Außer-Haus-Verkäufen auch dazu führen kann, dass sich Betriebe besser stellen als vor der Corona-Pandemie. Jedoch ist die Rechtsgrundlage für die nachträgliche Anrechnung der Außer-Haus-Umsätze häufig unklar. Viele Unternehmen hatten darauf vertraut, dass diese Umsätze gemäß den ursprünglichen Richtlinien nicht berücksichtigt würden.

Handlungsempfehlung:

Insbesondere bei Nachfragen der Bewilligungsstellen sollten möglichst umfassend Nachweise und Erläuterungen gegeben werden. Schlussabrechnungen sind sorgfältig zu prüfen. Innerhalb von einem Monat nach Erhalt des Bescheids kann ein Widerspruch eingelegt werden. Im Einzelfall muss auch der Klageweg geprüft werden.

Flugunterricht zur Erlangung einer Privatpilotenlizenz für „Hobbyflieger“ („PPL“) nicht umsatzsteuerbefreit

Von der Umsatzsteuer befreit sind bestimmte Unterrichtsleistungen, und zwar „Schul- oder Hochschulunterricht“. Diese Steuerbefreiung basiert auf dem unmittelbar geltenden EU-Recht („Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie“) und der entsprechenden Umsetzung im deutschen Umsatzsteuergesetz. Im Einzelnen ist vielfach strittig, wie dieser Begriff des „Schul- oder Hochschulunterrichts“ auszulegen ist. Nach der Rechtsprechung setzt die Steuerbefreiung einer Unterrichtsleistung ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen voraus. Nicht erfasst wird dagegen „spezialisierte“ Unterricht, wie z.B. Fahrschul-, Surf- und Segel- oder Schwimmunterricht.

Im Streitfall ging es um Flugunterricht zur Erlangung einer Privatpilotenlizenz für „Hobbyflieger“ („PPL“). Strittig war die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift für den erteilten Flugunterricht, aber auch die damit verbundene Frage des Vorsteuerabzugs aus Eingangsleistungen – im Streitfall insbesondere für die Anschaffung des Flugzeugs, das zu Unterrichtszwecken diente. Der Vorsteuerabzug ist dann ausgeschlossen, wenn die Unterrichtsleistung als steuerfrei einzustufen ist.

Vorliegend zielt der Flugunterricht darauf ab, das Fliegen mit Flugzeugen zu erlernen und sicher zu beherrschen. Er ist daher ebenso wie Fahrschulunterricht oder Segelunterricht ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht, der die Fähigkeit vermittelt, ein Fahrzeug (hier: Luftfahrzeug) zu führen. Der Flugunterricht ist auch nicht als Aus- oder Fortbildung oder als berufliche Umschulung steuerfrei. Steuerbefreit sind Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Ein direkter Bezug der Flugausbildung zu einem Gewerbe oder einem Beruf oder ein Dienen des Erwerbs oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse scheidet im Streitfall aus. Zwar ist dies grundsätzlich auch im Bereich von Flugschulen vorstellbar, soweit es beispielsweise um Unterricht geht, der Kenntnisse vermittelt, um die Verkehrspilotenlizenz (Airline Transport Pilot Licence – „ATPL“) zu erwerben. Im Streitfall betraf der Flugunterricht aber die Erlangung einer Privatpilotenlizenz für „Hobbyflieger“ („PPL“).

Hinweis:

In einem solchen Fall können mehrere Steuerbefreiungen anwendbar sein, die für den Einzelfall sorgfältig zu prüfen sind. Wird eine Steuerbefreiung nicht gewährt, so ist dann allerdings der Vorsteuerabzug zu gewähren, was im Streitfall eher positiv sein dürfte.

Für Personengesellschaften

Kommanditisten: Keine Korrektur der Verlustverrechnung bei Zurückbezahlung einer Einlage, aber bestehender Außenhaftung auf Grund Handelsregistereintragung

- 14 Ein Kommanditist kann anteilige Verluste der Gesellschaft nur insoweit bei seiner Einkommensteuerveranlagung mit anderen Einkünften verrechnen, als er durch diese Verluste auch wirtschaftlich belastet ist. Insoweit ist die Verlustverrechnung auf die geleistete Einlage bzw. eine im Handelsregister eingetragene höhere Haftsumme begrenzt. Im Grundsatz gilt daher, dass soweit der anteilige Verlust zu einem negativen Kapitalkonto führt oder dieses erhöht, der Verlust zunächst nicht mit anderen Einkünften des Gesellschafters ausgeglichen werden darf. Ein solcher Verlust kann dann steuerlich nur mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung an dieser Kommanditgesellschaft verrechnet werden.

Ergänzend ist aber auch geregelt, dass eine erfolgte Verlustverrechnung durch eine spätere fiktive Gewinnhinzurechnung korrigiert wird, wenn die wirtschaftliche Belastung in Gestalt einer geleisteten Einlage in das Gesellschaftsvermögen, welche den Verlustausgleich oder -abzug zunächst gerechtfertigt hat, nachträglich durch Entnahmen entfällt. Insoweit hat der BFH allerdings mit Entscheidung vom 16.1.2025 (Az. IV R 11/22) klargestellt, dass dies dann nicht in Betracht kommt, wenn eine überschüssige Außenhaftung besteht, also der Kommanditist mit einer gegenüber der geleisteten Einlage höheren Haftsumme im Handelsregister eingetragen ist. In diesem Fall bleibt es trotz der getätigten Entnahme dabei, dass der Kommanditist den bisher berücksichtigten Verlust (weiterhin) wirtschaftlich trägt. Es kommt hierbei auch nicht darauf an, ob die Außenhaftung erst durch die Entnahme wiederauflebt oder ob die Außenhaftung – unabhängig von der Entnahme – auf Grund bisher unzureichender Einlagen bereits besteht.

Handlungsempfehlung:

Die Eintragung einer entsprechenden Haftung des Kommanditisten im Handelsregister kann mithin die steuerliche Verrechnung von Verlusten gewährleisten und ebenso nach erfolgter Verrechnung von Verlusten in späteren Jahren getätigte Entnahmen abfedern. Allerdings begründet dies auch eine wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten in Form der erweiterten Haftung. Insoweit sollte sorgfältig – auch unter Hinzuziehung steuerlichen Rats – abgewogen werden zwischen der wirtschaftlichen Haftung des Kommanditisten und dem Vorteil aus der steuerlichen Geltendmachung der Verluste.

Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger

Schließen sich Freiberufler in einer Personengesellschaft zur gemeinsamen Berufsausübung zusammen – so z.B. Ärzte, Steuerberater, Rechtsanwälte oder beratende Ingenieure – so erzielen die einzelnen Berufsträger im Grundsatz aus dieser Tätigkeit freiberufliche Einkünfte. Allerdings sind insoweit besondere Anforderungen zu beachten: Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von den natürlichen Personen im Gesellschafterkreis erfüllt werden. Jeder Gesellschafter muss mithin über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich entfalten. Erfüllt auch nur einer der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, so erzielen alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der BFH hatte nun über einen solchen Fall zu entscheiden. Im Streitfall ging es um eine Partnerschaftsgesellschaft, die eine Zahnarztpraxis betrieb. Die sieben Partner der Stpfl., drei Senior- und vier Juniorpartner waren approbierte Zahnärzte. Der Aufgabenbereich von Dr. AM, einem der Seniorpartner, war nach den Feststellungen des FG seit der Gründung der Stpfl., alle Angelegenheiten für die Praxis zu erledigen, die außerhalb der eigentlichen Patientenbehandlung zum Betrieb der Praxis gehörten. Hierunter fiel die Betreuung aller vertraglichen Angelegenheiten, die Vertretung der Stpfl. gegenüber Behörden und Kammern (Bezirksärztekammer, Kassenzahnärztliche Vereinigung, Gesundheitsamt, Röntgenstelle, Bauamt), dem Datenschutzbeauftragten, Gerichten, Lieferanten, Banken, dem Steuerberater, dem Finanzamt sowie die interne Revision. Des Weiteren gehörten zum Aufgabenbereich von Dr. AM die Instandhaltung sämtlicher zahnärztlicher Gerätschaften und Einrichtungsgegenstände sowie die Betreuung baulicher Erweiterungen und Umbaumaßnahmen und Personalangelegenheiten. Überdies war Dr. AM für die Qualitätssicherung, die Organisation der Abläufe und den Bereich Strahlenschutz/Röntgentätigkeit verantwortlich. Als hierzu Beauftragter trat er insbesondere mit den (Aufsichts-)Behörden in Kontakt. Nach den Feststellungen des FG beriet Dr. AM im Streitjahr fünf Patienten konsiliarisch. Die Beratung der Patienten erfolgte außerhalb der Praxisräume bzw. in Situationen, in denen Dr. AM die Patienten „immer wieder“ im

15

Wartezimmer angetroffen habe. Dr. AM war nicht direkt „am Stuhl“ behandelnd tätig und auch sonst in die praktische zahnärztliche Arbeit der sechs Mitsozialen und der fünf weiteren angestellten Zahnärzte nicht eingebunden.

Der BFH verwirft nun aber die Ansicht der FinVerw, die auch vom FG bestätigt wurde, dass gewerbliche Einkünfte vorlägen. Vielmehr erzielt die Gesellschaft Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

Das Gericht führt aus, dass das Berufsbild des (Zahn-)Arztes in besonderem Maße durch den persönlichen individuellen Dienst am Patienten geprägt ist. Diese patientenbezogene Betrachtung schließt es indes nicht aus, eine freiberufliche zahnärztliche Tätigkeit auch anzunehmen, wenn ein als Zahnarzt zugelassener Mitunternehmer im Rahmen eines größeren Zusammenschlusses von Berufsträgern neben einer ge-

gebenenfalls äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit v.a. und weit überwiegend organisatorische und administrative Leistungen für den Praxisbetrieb der Gesellschaft erbringt. Auch in diesem Fall entfaltet er Tätigkeiten, die zum Berufsbild des Zahnarztes gehören, denn die kaufmännische Führung und Organisation der Personengesellschaft ist die Grundlage für die Ausübung der am Markt erbrachten berufstypischen zahnärztlichen Leistungen und damit auch Ausdruck der freiberuflichen Mit- und Zusammenarbeit sowie der persönlichen Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit. Mit der konsiliarischen Beratung von fünf Patienten entfaltete Dr. AM zudem in geringfügigem, aber – so das Gericht – ausreichendem Umfang eine behandelnde Tätigkeit am Markt.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sind in solchen Konstellationen die Tätigkeiten sorgfältig zu dokumentieren.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Handel mit Kryptowerten: Steuerliche Relevanz und steuerliche Erklärungspflichten

- 16 Die FinVerw wertet aktuell Handelsdaten einer Krypto-Handelsplattform aus und überprüft, ob die Nutzer der Plattform ihre Gewinne richtig versteuert haben. Dies ist vor dem Hintergrund der vom BFH mit Urteil v. 14.2.2023 (Az. IX R 3/22) bestätigten Sichtweise zur steuerlichen Behandlung des Handels mit Kryptowerten zu sehen. Relevanz erlangte dies in der jüngeren Vergangenheit nicht zuletzt durch den teilweise deutlichen Wertanstieg und das gestiegene Interesse an diesen Werten, nicht zuletzt durch die politischen Entwicklungen in den USA. Dies dürfte dazu führen, dass vermehrt steuerlich relevante Tatbestände erfüllt worden sind.

Insoweit gilt für den Handel mit solchen Werten durch private Kapitalanleger:

- Kryptowerte wie Bitcoin, Ethereum und Monero sind als „anderes Wirtschaftsgut“ einzustufen. Damit werden Gewinne (und Verluste) aus dem Handel mit solchen Werten steuerlich als sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft erfasst, wenn zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von nicht mehr als einem Jahr liegt. Diese virtuellen Werte werden angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, eine Fremdwährung oder andere virtuelle Werte erworben werden; sie werden veräußert i.S.d. Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden.

- Wird diese Jahresfrist überschritten, so sind Gewinne und Verluste steuerlich unbeachtlich. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden aus dem Handel mit solchen Werten dann nicht erzielt.

Handlungsempfehlung:

Entscheidend für die Frage der steuerlichen Erfassung bei dem Handel von Kryptowerten durch private Kapitalanleger ist also die Jahresfrist. Sehr sorgfältig sollten Handelsaktivitäten dokumentiert und die steuerlichen Erklärungspflichten geprüft werden. Bei Nichtbeachtung drohen auch steuerstrafrechtliche Risiken. Anders ist die steuerliche Beurteilung dann, wenn Kryptowerte im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit gehandelt werden oder durch eine gewerbliche Tätigkeit Kryptowerte geschaffen werden.

In diesem Zusammenhang ist auf das aktuelle **Urteil des FG Nürnberg** vom 22.1.2025 (Az. 3 K 760/22 – die Revision wurde zugelassen) hinzuweisen. Das Gericht bestätigt die Erfassung des Handels mit Kryptowerten als Einkünfte aus sonstigen Veräußerungsgeschäften. Dabei sind folgende Aussagen von Relevanz:

- Das FG stellt klar, dass es den Begriff „Kryptowert“ statt des Begriffs „Kryptowährung“ verwendet, da es sich nicht um eine Währung handelt.
- Für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinne vorliegt, ist nach Ansicht des Gerichts nicht entscheidend, ob es sich bei den

„Kryptowerten“ um Currency Token, Utility Token, Security Token oder Mischformen handelt. Ausreichend ist vielmehr, dass in dem „Kryptowert“ eine „vermögensmäßige Relevanz im Sinne einer Chance oder Möglichkeit“ – gesehen wird, welche sich dadurch äußert, dass Marktteilnehmer bereit sind, dafür Geld zu bezahlen und ein Marktpreis für den „Kryptowert“ existiert.

- Das FG widerspricht allerdings hinsichtlich der Ermittlung des steuerlich relevanten Veräußerungsgewinns der Ansicht der FinVerw, dass – neben der Einzelbetrachtung – zwingend die FiFo-Methode (first in, first out) als einzige Verwendungsreihenfolge von „Kryptowerten“ zulässig sei. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. die LiFo-Methode (last in, first out) währungs- und walletbezogen angewendet. Dies wird vom Gericht ausdrücklich für gesetzlich zulässig erklärt, weil keine gesetzliche Sonderregelung für „Kryptowerte“ existiere, wie sie beispielsweise „bei Fremdwährungsgeschäften“ besteht. Im Streitfall führte die Anwendung der LiFo-Methode zu einem für den Stpfl. günstigeren Ergebnis als die von der FinVerw befürwortete FiFo-Methode.

Handlungsempfehlung:

Der Stpfl. hatte sich für das Jahr 2017 von einer Krypto-Tracking-Software einen durch zahlreiche Transaktionen mit „Kryptowerten“ erzielten Gewinn mit der LiFo-Methode ermitteln lassen. Dies hat das Gericht nicht beanstandet. Dies verdeutlicht, dass in der Praxis stets eine Wertermittlung durch die Handelsplattform bzw. mit einer entsprechenden Software erfolgen sollte, welche Grundlage für die Steuererklärung sein sollte.

Aktuell hat die **FinVerw** mit Schreiben vom 6.3.2025 (Az. IV C 1 – S 2256/00042/064/043) zu Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung bestimmter Kryptowerte Stellung genommen. Herauszustellen sind die Äußerungen zu den **Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten**:

- Werden Kryptowerte über zentrale Handelsplattformen eines ausländischen Betreibers erworben oder veräußert, wird dadurch eine erweiterte Mitwirkungs-

pfl. begründet. Über die geschuldete Offenlegung der erheblichen Tatsachen und Angabe der bekannten Beweismittel hinaus haben die Stpfl. in diesen Fällen den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Dies umfasst insbesondere den regelmäßigen und vollständigen Abruf der Transaktionsübersichten zentraler Handelsplattformen. Fehlende Aufzeichnungen und Datenverluste (z.B. wegen Insolvenz der Handelsplattform oder auf Grund eines Hacker-Angriffs) gehen zu Lasten der Stpfl.

- Einkünfte müssen vollständig und richtig erklärt werden und für die Finanzbehörde nachvollziehbar sein. Die Nachvollziehbarkeit kann im Rahmen der Veranlagung auch über Steuerreports gewährleistet werden, wenn diese bei der Bearbeitung plausibel erscheinen, weil keine Hinweise auf eine Unvollständigkeit vorliegen (z.B. offenkundiges Fehlen einzelner Anschaffungskosten, Wallets oder Handelsplattformen), sie in sich schlüssig sind (z.B. weil Angaben sich nicht widersprechen) und nicht im äußeren Widerspruch zu sonstigen Erkenntnissen der Finanzbehörde stehen (z.B. zu übrigen Einkünften, der Mittelherkunft, weiteren Steuerreports oder Transaktionsübersichten). Für eine ausreichende Plausibilität sind außerdem regelmäßig Auszüge der Reporteinstellungen zur Bestimmung der Tatsachen, welche diesen zu Grunde liegen (z.B. angesetzte Kurse und genutzte Verbrauchsfolgeverfahren wie FiFo), sowie Ausführungen zu den zugrundeliegenden ertragsteuerrechtlichen Wertungen erforderlich.
- Werden Marktkurse nicht zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. des Tauschvorgangs, sondern mit nach dokumentierten Vorgaben ermittelten Tageskursen bewertet, so können diese von der Finanzbehörde bis auf Weiteres als Besteuerungsgrundlage berücksichtigt werden, solange eine gleichmäßige Wertermittlung gewährleistet ist. Der Tageskurs kann insbesondere dem Tagesdurchschnittskurs, Tageszeitkurs oder Tagesschlusskurs entsprechen.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist dringend anzuraten, ausreichende Nachweise vorzuhalten.

Für Hauseigentümer

Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft sind noch keine Werbungskosten

- 17 Leistungen eines Wohnungseigentümers einer vermieteten Eigentumswohnung in die Erhaltungsrück-

lage einer Wohnungseigentümergeinschaft sind steuerlich im Zeitpunkt der Einzahlung noch nicht als Werbungskosten abziehbar. Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung liegen erst dann vor, wenn aus der Rücklage Mittel zur Zahlung von Erhaltungsaufwendungen tatsächlich

entnommen werden. Dies stellt der BFH nun mit Urteil vom 14.1.2025 (Az. IX R 19/24) klar.

Dies entspricht der bisherigen Einstufung. Hieran waren nun aber Zweifel aufgekommen, da die Wohnungseigentümergeinschaft nach nunmehrigem Gesellschaftsrecht rechtliche Selbständigkeit erlangt und daher der einzelne Eigentümer nicht mehr über die (anteilige) Erhaltungsrücklage verfügen kann.

Nach der Entscheidung des BFH erfordert der Werbungskostenabzug aber einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Vermietungstätigkeit und den Aufwendungen des Stpfl. Die Stpfl. hatten den der Erhaltungsrücklage zugeführten Teil des Hausgeldes zwar erbracht und konnten hierauf nicht mehr zurückgreifen, da das Geld ausschließlich der Wohnungseigentümergeinschaft gehört. Auslösender Moment für die Zahlung war aber nicht die Vermietung, sondern die rechtliche Pflicht jedes Wohnungseigentümers, am Aufbau und an der Aufrechterhaltung einer angemessenen Rücklage für die Erhaltung des Gemeinschaftseigentums mitzuwirken. Weder die Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft noch die Qualifikation der Erhaltungsrücklage als Gemeinschaftsvermögen ändern etwas an dem Umstand, dass zum Zeitpunkt der Zahlung des der Rücklage zuzuführenden Betrags noch kein für den Werbungskostenabzug ausreichender Zusammenhang zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht. Ein Zusammenhang zur Vermietung entsteht erst, wenn die Gemeinschaft die angesammelten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen verausgabt.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sind die Angaben des Hausverwalters zur Verwendung der Erhaltungsrücklage dann der Steuererklärung des einzelnen Eigentümers der vermieteten Wohnung zu Grunde zu legen.

FG hält Landesgrundsteuergesetz Hessen für verfassungsgemäß

- 18 Nach der Entscheidung des FG Hessen v. 23.1.2025 (Az. 3 K 663/24) soll die Neuregelung des Hessischen Grundsteuergesetzes verfassungsgemäß sein. Das Gericht hat aber wegen grundsätzlicher Bedeutung dieser Rechtsfrage die Revision beim BFH zugelassen, diese ist unter dem Az. II R 12/25 anhängig.

Hintergrund ist, dass das Land Hessen eine vom Bundesmodell abweichende eigene Regelung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer getroffen hat. Der Grundsteuermessbetrag ermittelt sich

in Hessen durch Multiplikation des jeweiligen Flächenbetrages für Wohnfläche und Grundstücksfläche mit der festgelegten Steuermesszahl multipliziert mit einem Faktorwert, der die Qualität der Lage des Grundstücks widerspiegeln soll. Der dadurch ermittelte Wert ist der Grundsteuermessbetrag, der durch die Finanzämter festgestellt und auf den sodann der von der jeweiligen Gemeinde festgelegte Hebesatz zur Berechnung der Grundsteuer angewandt wird.

Das FG sieht mit Verweis auf die Rechtsprechung des BVerfG kein Bestimmtheitsproblem, wenn bei Erlass eines Grundsteuermessbetragsbescheides der genaue Steuerbetrag noch nicht feststeht. Es reicht aus, dass die zu erwartende Größenordnung vorhersehbar ist. Auch ist kein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip gegeben, weil die Grundsteuer an das Eigentum am Grundbesitz anknüpft. Wer Eigentümer eines Grundstücks ist, ist per se leistungsfähig.

Gleiches gelte für das Äquivalenzprinzip: Die Grundsteuer knüpfe an die Nutzungsmöglichkeit der bereitgestellten kommunalen Infrastruktur an. Der Gesetzgeber dürfe typisierend davon ausgehen, dass größere Grundstücke und größere Gebäude die Infrastruktur auch in größerem Umfang nutzen, wohingegen das Alter eines Gebäudes dafür keine Rolle spiele. Daher sei es unbedenklich, dass das Grundsteuergesetz in Hessen allein auf die Grundstücks- und die Gebäudegröße abstelle.

Hinweis:

Endgültig sind diese Fragen noch nicht geklärt. Daher sollte stets geprüft werden, ob gegen Grundsteuermessbetragsbescheide vorsorglich Einspruch eingelegt werden sollte.

FG hat keine verfassungsrechtlichen Zweifel an dem Flächen-/Wohnlagenmodell des Hamburgischen Grundsteuergesetzes

Das FG Hamburg hat mit Urteil vom 13.11.2024 (Az. 3 K 176/23) entschieden, dass das Hamburgische Grundsteuergesetz im Hinblick auf die Bewertungsebene verfassungsgemäß ist. 19

Hintergrund ist, dass sich die Berechnung der Grundsteuer B in Hamburg materiell-rechtlich wesentlich von dem Bundesmodell unterscheidet. Die Bemessungsgrundlage für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens („Grundstücke“) ist nach dem Hamburgischen Grundsteuergesetz ein allein an der Grundstücks- und Gebäudefläche orientierter Grundsteuerwert. Es werden die Flächen des Grund und Bodens sowie die Wohn- und Nutzflächen

der Gebäude jeweils mit sog. Äquivalenzzahlen – für Grund und Boden grundsätzlich 0,04 €/m² und für Gebäude stets 0,50 €/m² – multipliziert. Die einzelnen Produkte heißen nach der Diktion des Hamburgischen Grundsteuergesetzes „Äquivalenzbeträge“, die als „Grundsteuerwert“ festgesetzt werden. Der wirtschaftliche Wert des Grundstücks ist ohne Bedeutung für den Grundsteuerwert („wertunabhängig“).

Das FG sieht in der Ausgestaltung des Grundsteuergesetzes jedenfalls einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

Auch besteht bei einem etwaigen Belastungsgrund die „Möglichkeit zur Nutzung der öffentlichen Infrastruktur“, jedenfalls bei einem Erhebungsgebiet wie dem Stadtstaat Hamburg, das insgesamt einen städtischen Ballungsraum darstellt, keine durchgreifenden Bedenken dagegen, Grundsteuer nach dem Flächenmodell zu erheben. Das Flächenmodell ist prinzipiell geeignet, auch diesen Belastungsgrund in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerecht zu bemessen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn ein größeres Nutzungspotenzial von Gebäudeflächen gegenüber Grundstücksflächen berücksichtigt wird.

Handlungsempfehlung:

Sowohl gegen das Bundes- als auch gegen die Landesmodelle werden verschiedene verfassungsrechtliche Zweifel vorgebracht. Gegen diese Entscheidung des FG Hamburg ist nun die Revision vor dem BFH anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt. Generell ist zu prüfen, ob gegen Grundsteuermessbetragsbescheide vorsorglich Einspruch eingelegt werden sollte.

Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)

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

Hinweis:

Im Einzelfall sind die Ergebnisse der von der Arbeitshilfe ermittelten Kaufpreisaufteilung sorgfältig zu überprüfen, da es sich um ein typisiertes Verfahren handelt. Zwingend sind die Ergebnisse dieser Aufteilung für den Stpfl. nicht, jedoch sollten Abweichungen hiervon sorgfältig begründet werden.

Im Übrigen entspricht es der ständigen **Rechtsprechung**, dass wenn im Kaufvertrag eine Kaufpreisaufteilung vorgenommen wurde, diese vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zu Grunde zu legen sind. Nach der BFH-Rechtsprechung ist eine Korrektur der von den Parteien getroffenen Aufteilung des Anschaffungspreises auf Grund und Boden und Gebäude nur dann geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Dies hat z.B. auch das FG München mit rechtskräftigem Urteil vom 10.4.2024 (Az. 12 K 861/19) bestätigt. Das Gericht hat entschieden, dass Abweichungen zwischen der vertraglich vereinbarten AfA-Bemessungsgrundlage und der von einem Sachverständigengutachten ermittelten AfA-Bemessungsgrundlage von weniger als 10 % unbeachtlich seien. Im Streitfall ging es um eine vermietete Eigentumswohnung. Der Sachverständige hatte das Vergleichswertverfahren angewendet, was das FG auch für zutreffend hielt.

Andererseits hat das FG Düsseldorf mit Urteil vom 12.3.2024 (Az. 13 K 1262/21 E) entschieden, dass eine Korrektur der vertraglichen Aufteilung des Anschaffungspreises eines Grundstücks auf den Grund und Boden sowie das Gebäude geboten ist, wenn der vereinbarte Kaufpreisanteil für den Grund und Boden den Verkehrswert um mehr als 20 % und damit mehr als nur geringfügig unterschreitet. Im Übrigen bestätigt das Gericht, dass bei der Ermittlung der Verkehrswerte bei Mietwohngrundstücken im Privatvermögen, die als Renditeobjekte anzusehen sind (vorliegend: vermietetes Dreifamilienhaus), das Ertragswertverfahren anzuwenden ist.

Handlungsempfehlung:

Vielfach ist eine Kaufpreisaufteilung bereits im Grundstückskaufvertrag aus Sicht des Erwerbers sinnvoll. Allerdings muss sich eine solche Kaufpreisaufteilung im Rahmen der realen Wertverhältnisse bewegen. Anzuraten ist eine Verprobung mittels der von der FinVerw bereitgestellten Arbeitshilfe.

Mit freundlichen Grüßen

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 3/2025

Jahresabschluss zum 31.12.2024 – Aktuelle Bilanzierungsfragen, Bilanzpolitik und Vorbereitung auf mögliche steuerliche Außenprüfungen

Inhaltsübersicht

Bedeutung des Jahresabschlusses und Bilanzpolitik	1
Vorabprüfungen zur Buchführung	2
Aktuelle gesetzliche Änderungen zum Bilanzrecht	3-5
a) Verzicht auf die Bilanzierung für kleinere Einzelkaufleute: Anhebung der Schwellenwerte	3
b) Verkürzung der Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege.....	4
c) EU-Kommission plant Änderungen an der Nachhaltigkeitsberichterstattung	5
Aktuelle Entwicklungen zum Steuerbilanzrecht bei einzelnen Bilanzpositionen	6-11
a) Gebäude: Erhaltungsaufwendungen und Abschreibung.....	6
b) Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.....	7
c) Investitionsabzugsbetrag.....	8
d) Wertberichtigung auf Forderungen.....	9
e) Rücklage nach § 6b EStG	10
f) Rückstellungen	11

Bedeutung des Jahresabschlusses und Bilanzpolitik

- 1 Der Jahresabschluss hat mehrfache Funktion, da dieser an verschiedene Adressaten gerichtet ist. Bei kleineren und mittleren Betrieben ist insbesondere herauszustellen:
 - Der Jahresabschluss ist ein Instrument der **Außen- darstellung des Betriebs gegenüber der Hausbank**. Bei bestehenden Finanzierungsbeziehungen fordert die finanzierende Bank den Jahresabschluss an und analysiert diesen. Insoweit ist die Darstellung einer soliden Lage des Betriebs ange-

zeigt. In den Blick zu nehmen ist insbesondere die Umsatzentwicklung, die Gewinnentwicklung und die Eigenkapitalquote. Besondere Entwicklungen sollten proaktiv in einem Bilanzbericht ausreichend erläutert werden.

- Daneben dient der Jahresabschluss als Ausgangsgröße für die **Ermittlung des steuerlichen Gewinns** und ist mit der Steuererklärung elektronisch an die FinVerw zu übermitteln. Insoweit hat der ausgewiesene Gewinn unmittelbare Bedeutung für die Höhe der Steuerlast. Daher ist grds. Ziel der Bilanzpolitik, Steuerzahlungen in die Zukunft zu verlagern, um positive Zins-/Liquiditätseffekte zu erzielen. So kann es Ziel sein, im Rahmen bestehender Bilanzierungswahlrechte Aufwand vorzuziehen und Einnahmen in spätere Perioden zu verlagern. Bei geringeren Einkünften ist es auf Grund des progressiven Einkommensteuertarifs ratsam, einen eher konstanten Gewinnausweis zu erreichen.

Vorabprüfungen zur Buchführung

Die Erstellung des Jahresabschlusses sollte stets auch Anlass sein, eine zumindest punktuelle Prüfung der **formellen und materiellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung** vorzunehmen. Nur so kann gewährleistet werden, dass der Jahresabschluss ordnungsgemäß ist und der Betrieb auf eventuelle Prüfungen durch die FinVerw vorbereitet ist. Als wichtige Prüfschritte können genannt werden:

- **Verfahrensdokumentation:** Liegt eine ausreichende Verfahrensdokumentation vor und ist diese aktuell? In der Verfahrensdokumentation sollten die Abläufe im Rechnungswesen der Komplexität des Betriebs entsprechend dargestellt werden. **Typische Prüfpunkte**, die aufgegriffen werden sollten, sind z.B.: Bei wem gehen Eingangsrechnungen ein? Wer prüft diese? Wie ist eine zeitnahe und vollständige Verbuchung gewährleistet? Wie ist eine zeitnahe und vollständige Verbuchung von Aus-

gangsumsätzen gewährleistet? Welche IT (Software und Hardware) wird im Rechnungswesen eingesetzt und liegen hierfür Dokumentationen und ggf. Prüfbescheinigungen vor?

- **Bargeldintensive Betriebe:** Bei bargeldintensiven Betrieben, insbesondere also Einzelhandelsbetrieben und Restaurants/Imbissen, steht regelmäßig die Kassenführung im Fokus der FinVerw. Zunächst muss die Kassenführung formell in Ordnung sein. Das elektronische Kassensystem muss den Anforderungen der FinVerw genügen. Daneben müssen die Organisationsunterlagen, wie Programmierprotokolle, Auswertungsdaten, Stammdatenänderungsdaten, zu dem verwendeten elektronischen Kassensystem vorgehalten werden. Stichprobenartig sollte die Kassenführung überprüft werden, z.B. auf folgende Sachverhalte: Sind die Bareinnahmen zeitgerecht erfasst worden? Liegen durchgängige Z-Bons vor? Bewegen sich die Kassendifferenzen im üblichen Rahmen?
- **Verträge mit nahen Angehörigen:** Sowohl bei Kapitalgesellschaften als auch bei Personenunternehmen sollte bei Verträgen mit nahen Angehörigen besondere Sorgfalt an den Tag gelegt werden. Dies betrifft Arbeitsverträge, Fahrzeugüberlassung, aber auch Miet- und Darlehensverträge. Insbesondere werden Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern steuerlich nur anerkannt, wenn sie vor Beginn des Leistungsaustauschs klar und eindeutig vereinbart wurden, ernsthaft gewollt sind (also bürgerlich-rechtlich wirksam sind), tatsächlich durchgeführt werden sowie einem Fremdvergleich standhalten. Stets ist aus Nachweisgründen die Schriftform zu empfehlen. Weiterhin muss tatsächlich nach dem zivilrechtlich Vereinbarten verfahren werden.
- **Privatnutzung von Firmenwagen:** Befinden sich im Betriebsvermögen Pkw, so wird grds. eine Privatnutzung unterstellt, die im Zweifel mittels der 1 %-Methode zu bewerten ist. Ausnahmen ergeben sich bei Pkw, die für eine Privatnutzung nicht geeignet sind, wie z.B. Werkstattwagen oder Fahrzeuge, die Arbeitnehmern überlassen wurden. Stehen einem Einzelunternehmer mehrere betriebliche Pkw zur Verfügung, soll nach Verwaltungsauffassung grundsätzlich für jedes Fahrzeug, das vom Unternehmer oder von Personen, die zu seiner Privatsphäre gehören, für Privatfahrten genutzt wird, der pauschale Nutzungswert anzusetzen sein; im Einzelfall kann ggf. glaubhaft gemacht werden, dass einzelne Fahrzeuge nicht auch privat genutzt werden. Die Anwendung der 1 %-Regelung setzt vor-

aus, dass das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird.

- **Überprüfung der Eröffnungsbilanzwerte,** welche mit den Schlussbilanzwerten des vorangegangenen Jahresabschlusses übereinstimmen müssen.
- **Durchsicht bestimmter Konten:** Vorbereitend auf die Erstellung des Jahresabschlusses sollte eine Durchsicht der Konten auf Auffälligkeiten bzw. mögliche Buchungsfehler erfolgen. Zu prüfen ist z.B.: Sind Verrechnungskonten ausgeglichen (durchlaufende Posten, Bankverrechnungskonto oder Lohnverrechnungskonto)? Sind die Aufwandskonten richtig bebucht? Sind bestimmte nicht abzugsfähige bzw. beschränkt abzugsfähige Aufwendungen wie Geschenke, Bewirtungskosten oder Kosten eines Arbeitszimmers auf separate Konten gebucht, da dies für die steuerliche Abzugsfähigkeit Grundvoraussetzung ist?
- **Umsatzsteuerverprobung:** Mittels einer Umsatzsteuerverprobung kann die Umsatzsteuerberechnung überprüft werden. Diese Verprobung sollte stets durchgeführt werden, um eventuelle Unstimmigkeiten bei der Bebuchung der umsatzsteuerlich relevanten Erlöskonten feststellen zu können.

Aktuelle gesetzliche Änderungen zum Bilanzrecht

a) Verzicht auf die Bilanzierung für kleinere Einzelkaufleute: Anhebung der Schwellenwerte

Kleinere Einzelkaufleute können wahlweise auf die handelsrechtliche Bilanzierung verzichten, was insbesondere dann auch zur Folge hat, dass der steuerliche Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden kann. Die Einnahmen-Überschussrechnung ist in der praktischen Anwendung deutlich einfacher als eine Bilanzierung und insbesondere bedarf es dann keiner Inventur des Vorratsvermögens. Andererseits ist die Einnahmen-Überschussrechnung weniger aussagekräftig, da eine weniger genaue Gewinnzuordnung zu den einzelnen Jahren erfolgt.

Nach aktuellem Recht können Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 800 000 € Umsatzerlöse und jeweils 80 000 € Jahresüberschuss aufweisen, auf eine Bilanzierung verzichten.

Hinweis:

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob ein Verzicht auf eine Bilanzierung und ein Übergang auf eine Einnahmen-Überschussrechnung sinnvoll ist. Für Personengesellschaften gelten diese Erleichterungen allerdings nicht.

b) Verkürzung der Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege

- 4 Sowohl nach dem Handelsgesetzbuch – also für Handelsgewerbetreibende – als auch nach den Steuergesetzen bestehen Aufbewahrungspflichten für bestimmte Unterlagen, damit über eine angemessene Zeit eine Prüfung erfolgen kann. Verkürzt wurde nun die **Aufbewahrungspflicht für Buchungsbelege auf acht Jahre**. Bislang galt eine Aufbewahrungspflicht über zehn Jahre. Die Aufbewahrungspflicht für Buchungsbelege beginnt in dem jeweiligen Buchungsjahr, also in dem Geschäftsjahr, in dem diese verbucht wurden.

Daneben existiert eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren insbesondere für Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen. Empfangene Handelsbriefe (= Schriftstücke, die ein Handelsgeschäft betreffen) und die Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe sind sechs Jahre aufzubewahren.

Handlungsempfehlung:

Im Jahresabschluss sind die Kosten für die Aufbewahrung der Unterlagen als Rückstellung zu berücksichtigen. Die erfolgte Verkürzung der Aufbewahrungspflichten führt nun dazu, dass diese Rückstellung zu überprüfen und anzupassen ist. Somit sind die Buchungsbelege für 2015 und frühere Jahre nicht mehr aufbewahrungspflichtig.

Hinweis:

Allerdings ist zu beachten, dass steuerlich ggf. eine längere Aufbewahrungsfrist gilt: Auf Grund steuerrechtlicher Vorgaben läuft die Aufbewahrungsfrist von zehn, acht oder sechs Jahren dann nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die steuerlichen Aufbewahrungsvorschriften sind daher mit der Festsetzungsfrist verknüpft. Dies muss für den Einzelfall separat geprüft werden. So bestehen z.B. weiterhin Aufbewahrungspflichten, wenn für das entsprechende Jahr eine steuerliche Außenprüfung noch läuft oder ein Rechtsbehelfsverfahren anhängig ist.

c) EU-Kommission plant Änderungen an der Nachhaltigkeitsberichterstattung

- 5 Am 26.2.2025 hat die EU-Kommission einen Vorschlag für das erste sog. **Omnibus-Paket** zur Änderung der europäischen Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgelegt. Dies wird insbesondere Auswirkungen haben für nach den Regeln des

§ 267 HGB als „große Gesellschaften“ eingestufte Unternehmen, die an sich ab 2025 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im handelsrechtlichen Lagebericht verpflichtet sind.

Im Hinblick auf die **Nachhaltigkeitsberichterstattung** werden insbesondere folgende Änderungen vorgeschlagen:

- Der **persönliche Anwendungsbereich** der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive der Europäischen Union) soll demjenigen der CSDDD (Corporate Due Diligence Directive der Europäischen Union) angenähert werden: Die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung soll nur für große haftungsbeschränkte Unternehmen oder haftungsbeschränkte Mutterunternehmen großer Gruppen mit mehr als durchschnittlich 1 000 Beschäftigten im Geschäftsjahr gelten (d.h. Unternehmen, die mehr als 1 000 Beschäftigte und entweder einen jährlichen Umsatz von mehr als 50 Mio. € oder eine Bilanzsumme von mehr als 25 Mio. € haben).
- **Zeitliche Verschiebung der Berichtspflichten** nach dem aktuellen Stand der CSRD: Es wird vorgeschlagen, das Inkrafttreten der Berichtspflichten u.a. für große Unternehmen, die noch nicht mit der Umsetzung der CSRD begonnen haben, um zwei Jahre zu verschieben. Damit würde die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für diese Unternehmen erst für am oder nach dem 1.1.2027 beginnende Geschäftsjahre einsetzen.
- **Überarbeitung des ersten Satzes der ESRS** (European Sustainability Reporting Standards): Die Europäische Kommission plant, den Delegierten Rechtsakt zur Einführung der ESRS zu überarbeiten, um die Anzahl der Datenpunkte erheblich zu reduzieren, unklare Bestimmungen zu klären und die Kohärenz mit anderen Rechtsvorschriften zu verbessern. Daneben soll auf die Erarbeitung sektorspezifischer Standards verzichtet werden.

Hinweis:

Die Kommissionsvorschläge durchlaufen nun das Gesetzgebungsverfahren im Europäischen Parlament und im Rat. Die genaue Ausgestaltung der Änderungen bleibt daher abzuwarten. Es ist zu erwarten, dass eine nationale Umsetzung der CSRD erst danach und unter Nutzung der dann beschlossenen Erleichterungen erfolgen wird. Damit dürfte für einen großen Teil der als große Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 3 HGB eingestufteten Unternehmen wohl keine verpflichtende Nachhaltigkeitsberichterstattung umgesetzt werden.

Aktuelle Entwicklungen zum Steuerbilanzrecht bei einzelnen Bilanzpositionen

a) Gebäude: Erhaltungsaufwendungen und Abschreibung

- 6 Aufwendungen für Baumaßnahmen am betrieblichen Gebäude können entweder sofort abziehbare Betriebsausgaben oder aktivierbare Anschaffungs- oder Herstellungskosten sein, die sich nur über die AfA auswirken. Zu aktivierende nachträgliche Herstellungskosten liegen insbesondere dann vor, wenn die Nutzfläche erweitert wird oder das Gebäude über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird. Insbesondere Reparaturen sind dagegen sofort abzugsfähig.

Im Einzelfall kann die Beurteilung schwierig sein, wenn es um die Frage geht, ob die Maßnahmen zu einer **wesentlichen Verbesserung** der Gebäudequalität/Nutzungsmöglichkeit bzw. einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer führen, so dass eine Aktivierung geboten ist. Hinsichtlich des Beurteilungsmaßstabs für die Wesentlichkeit ist zu differenzieren:

- Die Wesentlichkeit ist nach Auffassung des Niedersächsischen FG (Urteil v. 17.3.2023, Az. 15 K 17/21) bei einer Baumaßnahme in Bezug auf die betroffene (Teil-)Fläche zu beurteilen, sofern diese die Eignung als Wirtschaftsgut besitzt. Dies kann eine einzelne Vermietungseinheit sein. Wird dann nur eine der Teilflächen verbessert, kommt es nicht darauf an, ob die Verbesserung in Bezug auf das gesamte Gebäude wesentlich genug ist, sondern die Wesentlichkeit ist in Bezug auf die Teilfläche zu prüfen.
- Bei technischen Anlagen, die dem Gesamtgebäude dienen, ist hingegen für das Wesentlichkeitsmerkmal nicht auf die technische Anlage, sondern auf das Gebäude abzustellen. Wird etwa die Notentwässerungsanlage für ein Flachdach wegen des Klimawandels und erhöhten Starkregenrisikos um eine zweite Anlage ergänzt, bedeutet dies nach Ansicht des FG Düsseldorf (Urteil v. 24.5.2024, Az. 3 K 2044/18 F) bezogen auf das Gebäude weder Substanzmehrung noch eine wesentliche Verbesserung, so dass keine Aktivierung erfolgt.

Hinweis:

Energetische Sanierungsmaßnahmen, die den energetischen Gebäudebestand an den Stand der Technik anpassen, sind steuerlich regelmäßig als Erhaltungsmaßnahmen einzustufen, können also unmittelbar steuerlich geltend gemacht werden. Dies gilt z.B. für Wärmedämmmaßnahmen oder den Einbau einer zeitgemäßen Heizungsanlage.

Handelsrechtlich wird dies anders gesehen. So kann für die Handelsbilanz dann von einer wesentlichen Verbesserung – mit der Folge der Aktivierung – ausgegangen werden, wenn der Endenergiebedarf oder -verbrauch eines Gebäudes durch bauliche Maßnahmen um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand gesenkt wird. Wird z.B. eine veraltete Heizungsanlage gegen eine moderne Wärmepumpe ausgetauscht – in Kombination mit der Installation eines neuen Wärmespeichersystems – und führt diese Maßnahme dazu, dass der Energieverbrauch des Gebäudes um mehr als 30 % sinkt, gelten diese als wesentliche Verbesserung, auch wenn keine weiteren zentralen Gebäudebestandteile saniert wurden. In der Handelsbilanz wäre dann eine Aktivierung dieser Aufwendungen und Berücksichtigung bei der Abschreibung geboten, wohingegen steuerlich nach aktuellem Erkenntnisstand insoweit sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen vorliegen.

Steuerlich ist die Sonderregelung zu beachten, wonach Aufwendungen für Modernisierung und Instandsetzung, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung der bebauten Immobilie durchgeführt werden und die ohne die Umsatzsteuer (Nettoaufwand) 15 % der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen (sogenannte **anschaffungsnahe Aufwendungen**), zu aktivieren sind. Der Begriff der Aufwendungen für Modernisierung und Instandsetzung wird von der Rechtsprechung weit ausgelegt, umfasst also auch Kosten für eine wesentliche Verbesserung, wie z.B. für die Instandsetzung oder Erneuerung von Fenstern, des Dachs, Sanitäranlagen oder Heizung sowie Kosten für Schönheitsreparaturen oder für die Beseitigung unvorhergesehener oder versteckter Mängel, die erst nach dem Kauf entdeckt werden. Ausgenommen sind insoweit Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen und die sofort abziehbar sind, wie z.B. Kosten für Wartungsarbeiten an der Heizungs- oder Fahrstuhl-anlage.

Insbesondere die Rahmenbedingungen für die **steuerliche Abschreibung von Wohnbauten** wurden durch das Wachstumschancengesetz deutlich verbessert. Im Überblick stellen sich diese wie folgt dar:

Regelung	Erläuterung	Inkrafttreten
lineare Gebäude-AfA	Zu Wohnzwecken dienende Gebäude, die nach dem 31.12.2022 fertiggestellt wurden: 3 %	
Nachweis einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer bei der Gebäude-AfA	Restriktive Anwendung der FinVerw – hohe Nachweisanforderungen – entgegen der Rechtsprechung	

Regelung	Erläuterung	Inkrafttreten
degressive Gebäude-AfA Wohnbauten	Neueinführung für Wohnbauten – AfA 5 % vom Restbuchwert – Wechsel zur linearen AfA mit 3 % vom Restwert möglich	Beginn Herstellung/Anschaffung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 – maßgebend: Baubeginnsanzeige bzw. obligatorischer Vertrag
Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubauten	Grenze für Anschaffungs- oder Herstellungskosten: 5 200 € je qm Wohnfläche Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie in den folgenden drei Jahren von bis zu 5 % jährlich auf einen förderfähigen Teil von bis zu 4 000 € je qm Wohnfläche Sonderabschreibung neben der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 EStG oder neben der degressiven Gebäude-AfA	Zeitliche Anwendung: Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 beantragt werden

Abweichend von dem Regelfall der Abschreibung von Gebäuden nach einem festen AfA-Satz steht es dem Stpfl. offen, **eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer** nachzuweisen. Insoweit muss nachgewiesen werden, dass das konkrete Gebäude vor Ablauf dieser aus den festen AfA-Sätzen resultierenden Nutzungsdauer (bei Fertigstellung nach dem 31.12.2022 also 33 1/3 Jahre) objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Diesen Nachweis muss der Stpfl. erbringen. Die FinVerw stellt insoweit allerdings hohe Anforderungen an diesen Nachweis. Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen. Die FinVerw fordert grds. ein Bau- substanzgutachten.

Hinweis:

Die Rechtsprechung des BFH hat allerdings bereits entschieden, dass diese strengen Nachweisanforderungen der FinVerw nicht durch das Gesetz gedeckt sind. Nach der Rechtsprechung kann sich der Stpfl. zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes jeder sachverständigen Methode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Die gewählte Methode muss über die maßgeblichen Determinanten der Nutzungsdauer – z.B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen – Auf-

schluss geben. Insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gem. der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) ist eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode, die ohne eine gesetzliche Anordnung für steuerrechtliche Schätzungen nicht ausgeschlossen werden kann. Stets bedarf es für die Schätzung der Nutzungsdauer aber einer sachverständigen Begutachtung, die sich insbesondere zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts (z.B. durchgeführte oder unterlassene Instandsetzungen oder Modernisierungen) verhält.

b) Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Mit dem Wachstumschancengesetz wurden punktuell Änderungen bei den steuerlichen Abschreibungsbedingungen umgesetzt. Andererseits sind noch im Herbst 2024 geplante Maßnahmen nicht mehr umgesetzt worden. Für Investitionen in 2024 stellen sich die steuerlichen Abschreibungsregeln für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie folgt dar:

Regelung	Erläuterung	zeitliche Anwendung
lineare AfA	Lineare Verteilung der Anschaffungs-/Herstellungskosten über die voraussichtliche Nutzungsdauer	
degressive AfA	Max. zweifache der linearen AfA, max. 20 %	Anschaffung/Herstellung nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2025 – bei Anschaffung/Herstellung 1.1.2024 bis 31.3.2024: steuerlich nur lineare AfA
Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter	GWG-Grenze unverändert bei 800 €	
Sammelposten	Keine Änderung: AK/HK von 250 € bis 1 000 € und Auflösung über fünf Jahre	
Sonderabschreibung für kleinere Unternehmen	Sonderabschreibung: 40 % – Voraussetzung: Gewinn-grenze 200 000 € im Vorjahr	Anschaffung/Herstellung nach dem 31.12.2023 (in 2023 betrug die Sonderabschreibung noch 20 %)
Abschreibung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung	Weiterhin: nach FinVerw kann (Wahlrecht) die Nutzungsdauer in der steuerlichen Gewinnermittlung mit 1 Jahr angesetzt werden – unabhängig von der Handelsbilanz	

Hinweis:

Der nunmehr vorliegende Koalitionsvertrag für die 21. Legislaturperiode sieht eine degressive Abschreibung auf Ausrüstungsinvestitionen von 30 % in den Jahren 2025, 2026 und 2027 vor. Die genaue

Ausgestaltung bleibt abzuwarten. Für den Jahresabschluss zum 31.12.2024 wird dies keine Bedeutung erlangen.

Ist auch eine **Handelsbilanz** aufzustellen, so ist zu beachten, dass die steuerliche Abschreibung unabhängig von der handelsrechtlichen Vorgehensweise erfolgen kann. Handelsrechtlich bestehen keine Vorgaben hinsichtlich der AfA-Methode. Diese muss vielmehr den tatsächlichen Abnutzungsverlauf sachgerecht abbilden. Vielfach können in der Praxis die steuerlichen Abschreibungen auch in der Handelsbilanz angewandt werden, so dass keine Unterschiede zwischen beiden Rechenwerken bestehen.

Kleinere und mittlere Betriebe können (Wahlrecht) in der steuerlichen Gewinnermittlung bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens **neben der laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung** in Anspruch nehmen. Diese beträgt bei Anschaffung/Herstellung **ab dem 1.1.2024: 40 %** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese Sonderabschreibung kann im Jahr der Anschaffung/Herstellung und in den vier folgenden Jahren in Anspruch genommen werden. Auf diesen Begünstigungszeitraum kann die Sonderabschreibung beliebig verteilt werden. Eine zeitanteilige Kürzung bei Inanspruchnahme der Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung/Herstellung findet nicht statt. Möglich ist es daher, die Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in der vollen Höhe von 40 % in Anspruch zu nehmen.

Hinweis:

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung kann neben dem Investitionsabzugsbetrag erfolgen, kann aber auch dann genutzt werden, wenn kein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wurde.

Beispiel:

Sachverhalt: Erwerb im Mai 2024 einer Maschine, die über zehn Jahre genutzt werden soll, zu Anschaffungskosten i.H.v. 100 000 €.

Anschaffungskosten	100 000,00 €
Sonderabschreibung 40 %	40 000,00 €
degressive AfA 20 %, zeitanteilig 8 Monate	13 333,00 €
Restbuchwert 31.12.2024	46 667,00 €
degressive AfA 2025	9 333,00 €
Restbuchwert 31.12.2025	37 334,00 €
degressive AfA 2026	7 467,00 €
Restbuchwert 31.12.2026	29 867,00 €
degressive AfA 2027	5 973,00 €
Restbuchwert 31.12.2027	23 894,00 €

Mithin kann bereits im Jahr der Anschaffung eine Abschreibung von insgesamt über 53 % der Anschaffungskosten geltend gemacht werden.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist, dass

- der Betrieb im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht (Vorjahr), **die Gewinngrenze von 200 000 €** nicht überschritten und
- das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Stpfl. **ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt** wird.

Hinweis I:

Die „ausschließliche bzw. fast ausschließliche“ betriebliche Nutzung ist insbesondere bei Firmenfahrzeugen problematisch. Im Fall der Anschaffung eines Pkw sind Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Den Umfang der betrieblichen Nutzung des Pkw muss der Stpfl. anhand geeigneter Unterlagen darlegen, z.B. durch ein Fahrtenbuch. Wird die Privatnutzung des Firmenwagens mittels der 1 %-Regelung ermittelt, der ein Privatnutzungsanteil von etwa 20 bis 25 % zugrunde liegt, ist regelmäßig von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen.

Hinweis II:

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung erfolgt ausschließlich in der steuerlichen Gewinnermittlung und nicht in der Handelsbilanz.

c) Investitionsabzugsbetrag

Kleinere und mittlere Betriebe können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gewinnmindernd einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen. Dieser kann **bis zu 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** betragen und muss bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres für eine Investition verwendet werden. Bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages braucht das später angeschaffte Wirtschaftsgut nicht konkret benannt zu werden. Wichtig ist nur, dass innerhalb der Dreijahresfrist der gebildete Investitionsabzugsbetrag für eine begünstigte Investition verwendet wird.

Voraussetzungen für die Bildung eines solchen Investitionsabzugsbetrages sind:

- Der Gewinn des Betriebes darf im Wirtschaftsjahr, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen (ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge), 200 000 € nicht überschreiten.
- Die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages muss auf elektronischem Weg an die Finanzbehörde übermittelt werden (mit der Steuererklärung – im Rahmen der Anlage EÜR bzw. der E-Bilanz).
- Die Summe der Abzugsbeträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren insgesamt abgezogen und noch nicht für Investitionen verwandt worden sind, darf je Betrieb 200 000 € nicht übersteigen.
- Das später angeschaffte Wirtschaftsgut muss mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Hinweis:

Steuerlich wird hiermit im Ergebnis **ein Teil der Abschreibung** des später angeschafften Wirtschaftsgutes **bereits vorweggenommen** und die sich hieraus ergebende Steuererminderung kann bereits zur Finanzierung der Anschaffung des Wirtschaftsgutes eingesetzt werden. Die spätere Abschreibung des Wirtschaftsgutes bemisst sich dann nach den um den geltend gemachten Abzugsbetrag verminderten Anschaffungskosten.

d) Wertberichtigung auf Forderungen

- 9 Das Risiko der Wertminderung kann bei Forderungen durch eine Pauschalwertberichtigung oder eine Einzelwertberichtigung berücksichtigt werden. Einzelwertberichtigungen kommen in Betracht, wenn für die konkrete Forderung Anhaltspunkte für ein Ausfallrisiko vorliegen. Dies können ein deutlicher Zahlungsverzug nach erfolgten Mahnungen, Rechtsstreitigkeiten oder sonstige Meinungsverschiedenheiten über Forderungen, die Anzahl der Mahnungen und die Reaktion des Schuldners hierauf oder ein Insolvenz-antrag des Schuldners bis zum Bilanzstichtag sein.

Hinweis:

Insofern sind stets konkrete Nachweise erforderlich und anzuraten ist eine sorgfältige Dokumentation. Ist allerdings eine Forderung bis zum Tag der Bilanz-aufstellung bezahlt oder ist das Ausfallrisiko durch eine Kreditausfallversicherung abgedeckt, so scheidet eine Einzelwertberichtigung aus.

Pauschalwertberichtigungen sind auf den nicht einzelwertberichtigten Forderungsbestand möglich. Hinsichtlich der Höhe ist insbesondere auf Erfahrungen aus der Vergangenheit abzustellen. Die Praxis zeigt, dass die FinVerw Pauschalwertberichtigungen nur sehr zurückhaltend akzeptiert. Stets sind insoweit sorgfältige Nachweise hinsichtlich des Ausfallrisikos des konkreten Kundenkreises zu führen.

e) Rücklage nach § 6b EStG

Wird ein Grundstück oder Gebäude mit Gewinn veräußert, so ist zu prüfen, ob der entstandene Gewinn steuerlich auf ein neu erworbenes Grundstück oder Gebäude übertragen werden kann. Damit wird die Besteuerung dieses Gewinns – ggf. langfristig – hinausgeschoben. Die Übertragung ist möglich auf ein Reinvestitionsobjekt, das im Jahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden ist.

Voraussetzung für die Gewinnübertragung ist insbesondere, dass der Stplf. den Gewinn mittels Bilanzierung ermittelt, die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben und die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören.

Ist aktuell kein Reinvestitionsobjekt vorhanden, so kann der Gewinn auch durch eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eliminiert werden. Diese Rücklage kann dann in den vier folgenden Wirtschaftsjahren – bzw. bei der Neuherstellung eines Gebäudes innerhalb von sechs Wirtschaftsjahren – auf ein Reinvestitionsobjekt übertragen werden. Erfolgt allerdings innerhalb dieser Frist keine Reinvestition, so muss die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst und versteuert werden und der steuerliche Gewinn ist für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

f) Rückstellungen

Rückstellungen sind in der Handelsbilanz zu bilden für

- ungewisse Verbindlichkeiten (Verbindlichkeitsrückstellungen),
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellungen) und
- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden.

10

11

Diese Rückstellungen sind auch in der steuerlichen Gewinnermittlung zu bilden mit der wichtigen Ausnahme, dass in der steuerlichen Gewinnermittlung Drohverlustrückstellungen ausdrücklich nicht zulässig sind.

Hinweis:

Bei der Frage der Inanspruchnahme durch ungewisse Verbindlichkeiten bestehen in der Praxis **Ermessensspielräume** im Hinblick auf die Bilanzierung dem Grunde und auch der Höhe nach. Solche Sachverhalte können eben mehr oder weniger pessimistisch eingeschätzt werden. Diese Ermessensspielräume können im Rahmen der Bilanzpolitik genutzt werden. So können bei einem eher schlechten Jahresergebnis Verbindlichkeitsrückstellungen weniger vorsichtig gebildet werden und ggf. in den Vorjahren gebildete Rückstellungen ergebniswirksam aufgelöst werden.

Grundsätzlich gilt, dass **Rückstellungen** sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach **aufzulösen** sind, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist, sich mit hin der zu Grunde liegende Sachverhalt geändert hat oder dieser auf Grund neuer Erkenntnisse anders zu würdigen ist. Insoweit sind bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2024 alle bestehenden Rückstellungen zu überprüfen. Die Rückstellungsauflösung erfolgt grundsätzlich erfolgswirksam.

Die **Bewertung von Rückstellungen** ist in der Handelsbilanz einerseits und in der steuerlichen Gewinnermittlung andererseits nicht deckungsgleich:

Bewertung sonstiger Rückstellungen	
Handelsbilanz	steuerliche Gewinnermittlung
Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Dies bedeutet:	Dagegen sind Rückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung grds. wie folgt zu bewerten:
- Künftige Preis- und Kostensteigerungen bis zum Erfüllungstag sind zu berücksichtigen. - Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten sind grundsätzlich mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre, der ihrer Restlaufzeit entspricht, abzuzinsen.	- Bewertung der künftigen Verpflichtung zu den Preis-/Kostenverhältnissen am Bilanzstichtag - Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten sind grundsätzlich mit einem festen Zinssatz von 5,5 % auf den Bilanzstichtag abzuzinsen. - Der steuerliche Wertansatz darf den handelsrechtlichen Wertansatz nicht übersteigen.

Damit weicht die Bewertung von Rückstellungen in der Handelsbilanz und der steuerlichen Gewinnermittlung u.U. voneinander ab. Daneben existieren noch besondere Bewertungsvorgaben, so z.B. für Pensionsrückstellungen.

Mit Datum vom 21.2.2024 hat das Landesamt für Steuern Niedersachsen zur Bemessung der **Rückstellung für die Aufbewahrungsverpflichtung** Stellung genommen. Bei der Bildung einer entsprechenden Rückstellung sind nur die tatsächlich aufbewahrungspflichtigen Unterlagen zu berücksichtigen. Dies sind insbesondere Buchhaltungsunterlagen. Insoweit ist zu beachten, dass die Aufbewahrungspflicht für Buchungsbelege auf acht Jahre verkürzt wurde, was auch bei der Bemessung der Rückstellung zu berücksichtigen ist. Bei der Rückstellungsberechnung sind nach der Verfügung folgende Kosten zu berücksichtigen:

- Einmaliger Aufwand für das Einscannen oder die Einlagerung der am Bilanzstichtag noch nicht archivierten Unterlagen für das abgelaufene Wirtschaftsjahr,
- Raumkosten für Räumlichkeiten, die der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen dienen, und
- Abschreibungen für Einrichtungsgegenstände und anteilige Finanzierungskosten.

Betreffend der konkreten Rückstellungsberechnung verweist die Verfügung auf die in der Praxis verbreitete Berechnungsmethode, wonach die jährlich anfallenden rückstellungsfähigen Kosten der Aufbewahrung mit dem Faktor 5,5 (= arithmetisches Mittel der Jahre eins bis zehn) multipliziert werden. Diese Berechnungsmethode berücksichtigt, dass sich der Aufwand für die Archivierung durch die Aussonderung eines Jahrgangs jährlich um 1/10 vermindert. Betreffend Buchungsbelegen ist auf Grund der nur noch achtjährigen Aufbewahrungsverpflichtung der Jahresaufwand mit einem Faktor von 4,5 (= arithmetisches Mittel der Jahre eins bis acht) zu berücksichtigen.