

Steuer & Bilanz aktuell - März 2023

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Solidaritätszuschlag für die Jahre 2020 und 2021 verfassungsgemäß	2
Geänderte Verzinsung auf Steuerschulden: neue Steuerbescheide	3
Trennungsunterhalt durch Naturalleistung	3
Für Unternehmer und Freiberufler	4
Rückstellung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm	4
Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Wartungskosten	5
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	6
Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale ab 2023	6
Finanzverwaltung zur Inflationsausgleichsprämie	8
Für Hauseigentümer	10
Grundsteuererlass wegen wesentlicher Ertragsminderung	10
Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für Zwecke der AfA	11
Für Kapitalgesellschaften	12
Durchführung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft	12
Durchführung eines Gewinnabführungsvertrages	13
Gemeiner Wert von GmbH-Anteilen	14
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für März und April	16

Editorial



Sehr geehrte Leserin,
sehr geehrter Leser,

zum Ende der für den Bremer Standort wichtigen Kohlfahrtsaison hatten wir dann auch das passende Wetter und es war schön kalt bei klarem Himmel und Sonnenschein.

Neben fröhlich gestimmten Gruppen mit Bollerwagen, konnte der sehr aufmerksame Beobachter in den letzten Tagen vermutlich auch vermehrt das gelb gekleidete Personal der Post mit seinen Wägelchen auf den Straßen Bremens antreffen.

Ein möglicher Grund dafür ist die Umsetzung der Korrektur der Verzinsung von Steuernachzahlungen für die Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019, die sich in einer wahren Flut von korrigierten Zinsbescheiden niedergeschlagen hat, die den Stapel der täglich eingehenden Post bei uns sichtbar erhöht hat. Einen kurzen Einstieg in dieses Thema können Sie auf Seite 3 erhalten.

Ein weiteres Thema, auf das ich gerne Ihre Aufmerksamkeit lenken möchte, ist die Rückstellungspflicht für Verpflichtungen aus Kundenkartenprogrammen auf Seite 4. Fast alle Unternehmen nutzen mittlerweile diese Form der Rabattierung zur Kundenbindung. Der Bilanzsteller muss genau hinschauen, wie das eigene Bonussystem ausgestaltet wurde, um die richtigen Schlüsse für seinen Jahresabschluss zu ziehen.

Selbstverständlich stehen wir Ihnen zu diesen und den anderen Themen in dieser Ausgabe sowie zu allen sonstigen Fragestellungen rund um das Thema „Steuer & Bilanz“ in gewohnter Form zur Verfügung.

Ihr

Tobias Thieben

Für alle Steuerpflichtigen

Der BFH hält den Solidaritätszuschlag derzeit nicht für verfassungswidrig, sondern sieht diesen als eine zulässige Ergänzungsabgabe.

Ändern sich aber die Verhältnisse, kann die Ergänzungsabgabe verfassungswidrig werden.

Der Solidaritätszuschlag verstößt nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz, auch wenn seit 2021 nur noch Bezieher höherer Einkommen damit belastet werden.

Für alle Steuerpflichtigen

Solidaritätszuschlag für die Jahre 2020 und 2021 verfassungsgemäß

Die Erhebung des Solidaritätszuschlags war in den Jahren 2020 und 2021 nicht verfassungswidrig, wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 17.01.2023 (Az. IX R 15/20) entschieden hat.

Die Steuerpflichtigen wandten sich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 zur Einkommensteuer. Sie brachten insbesondere vor, die Festsetzung des Solidaritätszuschlags verstoße gegen das Grundgesetz und verletze sie in ihren Grundrechten. Der Solidaritätszuschlag dürfe als Ergänzungsabgabe nur zur Abdeckung von Bedarfsspitzen erhoben werden. Sein Ausnahmecharakter verbiete eine dauerhafte Erhebung. Auch neue Zusatzlasten, die etwa mit der Corona-Pandemie oder dem Ukraine-Krieg einhergingen, könnten den Solidaritätszuschlag nicht rechtfertigen. Bei dem Solidaritätszuschlag handele es sich außerdem seit der im Jahr 2021 in Kraft getretenen Gesetzesänderung um eine verkappte „Reichensteuer“, die gegen den im Grundgesetz verankerten Gleichheitsgrundsatz verstoße.

Der BFH sieht dagegen im Solidaritätszuschlag in den Jahren 2020 und 2021 weiterhin eine verfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe. Eine Vorlage der Sache an das Bundesverfassungsgericht hält das Gericht nicht für geboten.

Allerdings ist ein dauerhafter Finanzbedarf regelmäßig über auf Dauer angelegte Steuer und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu decken. Deshalb kann eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe dann verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für ihre Einführung maßgeblich waren, grundsätzlich ändern oder wenn eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist.

Der Solidaritätszuschlag verstoße auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Zwar werden ab dem Jahr 2021 aufgrund der erhöhten Freigrenzen nur noch die Bezieher höherer Einkommen mit Solidaritätszuschlag belastet. Die darin liegende Ungleichbehandlung sei aber gerechtfertigt, da bei Steuern, die wie die Einkommensteuer und damit auch der Solidaritätszuschlag an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig ist.

Hinweis: Es ist damit zu rechnen, dass die mit ihrer Klage beim BFH unterlegenen Steuerpflichtigen nun Verfassungsbeschwerden einlegen werden.

Handlungsempfehlung: Bereits seit längerem ergehen Bescheide für den Solidaritätszuschlag unter Vorbehalt, sodass betroffene Steuerpflichtige selbst keinen Einspruch einlegen müssen. Abzuwarten bleibt nun aber die Reaktion der Finanzverwaltung. Sollten die Festsetzungsvorbehalte aufgehoben oder bei erlassenen Bescheiden kein Vorläufigkeitsvermerk gesetzt werden, muss der betroffene Steuerpflichtige prüfen, ob er gegen seinen Steuerbescheid verfahrensrechtlich vorgeht.

Geänderte Verzinsung auf Steuerschulden: neue Steuerbescheide

Die bisherige Regelung der Verzinsung von Steuererstattungen und Steuernachzahlungen mit einem festen Zinssatz von 6 % war nicht verfassungsgemäß. Insofern hatte das BVerfG dem Gesetzgeber eine Anpassung des Zinssatzes für Verzinsungszeiträume ab 01.01.2019 aufgegeben. Nach dem im Juli 2022 beschlossenen Gesetz gilt:

- für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 gilt ein Zinssatz von 1,8 % p.a. und
- für Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 bleibt es bei dem Zinssatz von 6 % p.a.

Die Umsetzung dieses Gesetzes, welche insbesondere die Prüfung und ggf. Korrektur bereits ergangener Zinsbescheide erfordert, erfolgt zeitlich in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich. Aktuell versendete z.B. die Finanzverwaltungen Bremen und Schleswig-Holstein schon entsprechend geänderte Zinsbescheide.

Insoweit besteht gesetzlich verankerter Vertrauensschutz. Bei Steuerpflichtigen, die bereits einen Bescheid mit einer **Steuererstattung** unter Anwendung des ursprünglichen jährlichen Zinssatzes von 6 % erhalten haben, erfolgt keine Änderung und es droht keine Rückzahlung der erhaltenen Zinsen. Bei Mischfällen mit Nachzahlungs- und Erstattungszinsen wird die Vertrauensschutzregelung auf das Ergebnis der Neuberechnung angewendet. Nur wenn der Zins noch nicht festgesetzt wurde, erfolgt dies mit dem neuen Zinssatz von 1,8 % jährlich.

Trennungsunterhalt durch Naturalleistung

Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten stellen steuerlich unbeachtliche Aufwendungen des Privatbereichs dar. Anders ist dies unter engen Voraussetzungen beim sog. Realsplitting. Unterhaltsleistungen sind bis zu einem Höchstbetrag von 13.805 EUR je Kalenderjahr als Sonderausgaben abziehbar und korrespondierend hierzu sind sie vom Empfänger als sonstige Einkünfte zu versteuern. Begünstigte Empfänger sind geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten sowie Lebenspartner. Das Realsplitting wird nur auf Antrag gewährt und bedarf der Zustimmung des Empfängers der Leistungen.

Der BFH stellt mit Entscheidung v. 29.06.2022 (Az. X R 33/20) hinsichtlich des Abzugs von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben im Rahmen des Realsplittings klar, dass

- die auf einem **entgeltlichen Rechtsverhältnis** (Mietvertrag) beruhende Überlassung einer Wohnung an den geschiedenen oder dauerhaft getrennt lebenden Ehegatten nicht dem Anwendungsbereich des Realsplittings unterfällt.
- Dagegen handelt es sich bei einer **unentgeltlichen Nutzungsüberlassung** um Naturalunterhalt, der in Höhe der ortsüblichen Miete als Sonderausgaben berücksichtigt werden kann. Die ortsübliche Miete ist auch dann anzusetzen, wenn die Parteien unterhaltsrechtlich einen betragsmäßig geringeren Wohnvorteil vereinbart haben.

Wird die Wohnung auf Grundlage einer **Unterhaltsvereinbarung** zwischen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten an den unterhaltsberechtigten Ehegatten überlassen, so erzielt der unterhaltsverpflichtete Ehegatte man-

Für alle Steuerpflichtigen

Für Verzinsungszeiträume ab 2019 gilt auf Steuererstattungen und Steuernachzahlungen ein Zinssatz von 1,8 %.

Seit Kurzem werden von einigen Finanzämtern geänderte Zinsbescheide erlassen.

Bei Steuerpflichtigen, die bereits auf Steuererstattungen Zinsen in Höhe von 6 % erhalten haben, erfolgt keine Änderung. Hier gilt Vertrauensschutz.

Für Steuerpflichtige mit Unterhaltsleistungen

Unterhaltsleistungen an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten sind als Sonderausgaben nur unter bestimmten Voraussetzungen abziehbar.

Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung einer Wohnung ist ein Naturalunterhalt, der als Sonderausgabe in Höhe der ortsüblichen Miete abziehbar ist.

Demgegenüber ist die entgeltliche Überlassung einer Wohnung durch Mietvertrag auch dann keine Unterhaltsleistung, wenn diese mit dem Barunterhalt verrechnet wird.

Für bilanzierende Unternehmer

Der BFH hatte die Frage zu klären, ob für ausgegebene und noch nicht eingelöste Bonuspunkte eine Rückstellung zu bilden ist.

Im Falle von Gutscheinen, die für künftige Leistungen innerhalb eines Geltungszeitraums eingelöst werden können, ist eine Rückstellung hierfür unzulässig.

Können mit einer Kundenkarte Bonuspunkte aus vergangenen Warenkäufen erlangt werden, ist hierauf eine Rückstellung zu passivieren.

gels eines Entgelts insoweit keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Auf der anderen Seite gilt, dass die entgeltliche, d.h. auf einem Mietvertrag beruhende Überlassung einer Immobilie an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten darstellt und somit zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen kann, selbst wenn die Miete mit dem geschuldeten Barunterhalt verrechnet wird. Hieraus folgt, dass der sachliche Anwendungsbereich des Realsplittings insoweit nicht eröffnet ist, als die Nutzungsüberlassung Gegenstand eines entgeltlichen Rechtsverhältnisses ist.

Hinweis: In der Praxis besteht also Gestaltungsspielraum. Die entgeltliche Überlassung führt auf Seiten des Leistenden zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und eröffnet dann auch den Werbungskostenabzug. Andererseits ist dann der Anwendungsbereich des Realsplittings nicht eröffnet. Für den konkreten Fall ist zu prüfen, welche Vorgehensweise steuerliche Vorteile mit sich bringt.

Für Unternehmer und Freiberufler

Rückstellung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm

Mit Kundenbindungsprogrammen können bei Einkäufen „Bonuspunkte“ gesammelt werden, welche bei nachfolgenden Einkäufen als Zahlungsmittel eingesetzt werden können. Dabei stellt sich die Frage, ob für ausgegebene und noch nicht eingelöste Bonuspunkte der Unternehmer eine steuermindernde Rückstellung bilden muss. Der BFH hat dies in der Entscheidung v. 29.09.2022 (Az. IV R 20/19) bejaht, wenn wahrscheinlich ist, dass die Verbindlichkeit entsteht und dass das Unternehmen in Anspruch genommen werden wird.

Insoweit grenzt das Gericht ab von dem „Friseurutschein-Fall“ (Urteil v. 19.09.2012, Az. IV R 45/09). In diesem Fall hing die Belastung des ausgebenden Unternehmens davon ab, ob die Inhaber der Gutscheine innerhalb des Geltungszeitraums eine Dienstleistung zu dem durch den Gutschein ermäßigten Entgelt in Anspruch nehmen. Eine isolierte Einlösung der Gutscheine war nicht möglich, weder durch Barauszahlung noch durch Eintausch gegen eine Sachleistung. Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten schied damit aus, weil die Verbindlichkeiten im Ausgabejahr weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht waren. Sie beinhalteten einen Preisnachlass nicht für bereits bezogene, sondern **für künftige Dienstleistungen**.

Im Urteilsfall gab der Unternehmer Kundenkarten aus. Die Inhaber dieser Kundenkarten erhielten beim Einkauf Bonuspunkte auf den jeweiligen Wert ihres Einkaufs i.H.v. 3 % bzw. 5 %. Bei Rückgängigmachung des Kaufvertrags (Rückgabe, Umtausch, Reklamation) wurde die entsprechende Gutschrift vom Bonuspunktekonto abgezogen. Die auf dem Bonuspunktekonto gutgeschriebenen Punkte konnten ab einem Punktestand von 250 Punkten (entspricht 2,50 EUR) bei weiteren Einkäufen eingelöst werden.

In diesem Fall hatte der Unternehmer zum Bilanzstichtag eine Rückstellung steuermindernd zu passivieren, welche die Verpflichtung aus den zukünftigen Punktegutschriften abbildete. Entscheidend ist, dass es im Streitfall bei wirtschaftlicher Betrachtung zu einer Rabattierung des ersten Warenkaufs kommt, denn der Karteninhaber erhält für den seinerzeit gezahlten Kaufpreis nicht nur die Waren, son-

dern zusätzlich – in Abhängigkeit vom Kaufpreis jener Waren – Bonuspunkte/ Gutscheine, die er bei einem weiteren Einkauf als Zahlungsmittel einsetzen kann. Damit ergibt sich für den Unternehmer bereits mit der Bonuspunktgewährung anlässlich des ersten Warenkaufs eine wirtschaftliche Belastung, denn er ist jedenfalls **faktisch zum Abschluss eines weiteren Kaufvertrags** mit dem Karteninhaber und rechtlich zur Einlösung der Bonuspunkte und Gutscheine **verpflichtet**.

Hinweis: Entscheidend ist also die Ausgestaltung des Bonussystems. Der Bonus muss eine Rabattierung der bereits erfolgten Umsätze bedeuten, damit eine wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit vorliegt.

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Wartungskosten

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob Wartungskosten, die vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzt werden, mit in die gewerbesteuerliche Hinzurechnung einzubeziehen sind. In den Streitjahren überließ die Steuerpflichtige Nutzfahrzeuge an Dritte, die sie teilweise geleast hatte. Die Steuerpflichtige schloss Leasingverträge über Kfz mit verschiedenen Unternehmen ab. Wie vertraglich vereinbart, übernahm die Steuerpflichtige in den Streitjahren anfallende Wartungsgebühren, die sich auf Beträge von 3,7 Mio. EUR bzw. 4,1 Mio. EUR beliefen. Das Finanzamt wollte diese an den Leasingnehmer weiterbelasteten **Wartungsgebühren als Teil der Leasingraten** ansehen und damit in die gewerbesteuerliche Hinzurechnung einbeziehen.

Der BFH hat diese Sichtweise der Finanzverwaltung mit Entscheidung vom 20.10.2022 (Az. III R 33/21) bestätigt. Der Begriff der „Leasingraten“ i.S.d. gewerbesteuerlichen Hinzurechnung sei – ebenso wie bei Miet- und Pachtzinsen – wirtschaftlich zu verstehen.

Bei der Frage, welche im Leasingvertrag vereinbarten (Neben-)Kosten zu den „Leasingraten“ i.S.d. Hinzurechnungsvorschrift bei der Gewerbesteuer zählen, ist vom gesetzestypischen Lastenverteilungssystem auszugehen. Ausgehend von den zivilrechtlichen Regelungen des Mietrechts hat der Vermieter/Verpächter und damit auch der Leasinggeber dem Leasingnehmer die Miet-/Leasingsache in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und sie während der Mietzeit in diesem Zustand zu erhalten. Die Erhaltungspflicht hat alle Maßnahmen zum Gegenstand, die erforderlich sind, um dem Mieter/Leasingnehmer während der Dauer des Vertrages den vertragsgemäßen Gebrauch zu ermöglichen.

Damit gehören die Wartungsgebühren nach der gesetzlichen Grundregel zu den vom Leasinggeber zu tragenden Lasten. Daraus folgt, dass Wartungsleistungen vom Vermieter/Leasinggeber nur dann nicht geschuldet sind, wenn die Vertragspartner deren Ausschluss ausdrücklich vereinbaren, und dass vertraglich geschuldete Wartungsleistungen vom Mieter nicht gesondert entgolten werden müssen, es sei denn, die Vertragspartner haben etwas anderes vereinbart.

Sofern der Leasinggeber die Wartungskosten auf den Leasingnehmer abwälzt, wirke sich dies typischerweise in einer Verminderung der Leasingrate aus. Wirtschaftlich stelle die besondere Vergütung für die Wartungsarbeiten deshalb nichts anderes dar als **Teil des Entgelts**, das der Leasingnehmer für die Überlassung des Gebrauchs einschließlich der Nutzung und der mit der Nutzung verbundenen Abnutzung zu entrichten hat.

Für alle Unternehmer

Streitfall:

Der Steuerpflichtige schloss Kfz-Leasingverträge ab, nach denen er auch zur Begleichung von Wartungsgebühren verpflichtet war. Das Finanzamt bezog die Gebühren in die gewerbesteuerliche Hinzurechnung mit ein.

Der BFH bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung. Der Begriff Leasingraten sei wirtschaftlich zu verstehen.

Werden Wartungskosten auf den Leasingnehmer abgewälzt, wirke sich das typischerweise in einer Minderung der Leasingrate aus. Sie seien dadurch ein Teil des Entgelts.

Für alle Arbeitnehmer

Die Regelungen zum Arbeitszimmer sind mit Wirkung ab 01.01.2023 überarbeitet worden. Die Home-Office-Pauschale wird ab 2023 unbefristet fortgeführt.

Beide Regelungen werden in einer vergleichenden Übersicht dargestellt.

Hinweis: Ein anderes Ergebnis ergibt sich dann, wenn der Leasinggeber die Verpflichtung zur Durchführung der Erhaltungs- und Instandhaltungsmaßnahmen auf den Leasingnehmer überträgt. Dann trägt dieser unmittelbar den hieraus resultierenden Aufwand und eine Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer kommt nicht in Betracht.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale ab 2023

Die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer sind grundlegend überarbeitet worden. Daneben ist die Regelung zur Home-Office-Pauschale zeitlich entfristet worden, gilt also auch über den 31.12.2022 hinaus und wurde betragsmäßig deutlich ausgeweitet. Insgesamt erfolgte eine klarere Verzahnung zwischen der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer und zur Home-Office-Pauschale. Ab 2023 gelten die folgenden Grundsätze:

	Häusliches Arbeitszimmer	Home-Office-Pauschale
Anwendungsvoraussetzungen	<ol style="list-style-type: none"> Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne – insbesondere Abgeschlossenheit gegenüber dem Privatbereich und nahezu ausschließlich berufliche Nutzung und Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit. 	<ul style="list-style-type: none"> tageweises Tätigwerden in der häuslichen Wohnung Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne liegt nicht vor oder von dieser Regelung wird kein Gebrauch gemacht kein Abzug der Wohnungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none"> Ansatz der nachgewiesenen Aufwendungen. Ohne Nachweis der entstandenen Kosten erfolgt der Ansatz einer Jahrespauschale (für das Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr) i.H.v. 1.260,00 EUR. Diese Pauschale ermäßigt sich um jeweils $\frac{1}{12}$ für Monate, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet <ul style="list-style-type: none"> insoweit kann dann die Home-Office-Tagespauschale angesetzt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> Ansatz einer Tagespauschale von 6 EUR, maximal 1.260,00 EUR im Jahr – also insgesamt für maximal 210 Tage – („Home-Office-Pauschale“) für jeden Kalendertag, an dem die berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung gelegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird. Steht für die berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.
Nachweisanforderungen	<ul style="list-style-type: none"> Nachweis, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. Nachweis, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. 	<ul style="list-style-type: none"> Glaubhaftmachung der Tage, an der die Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird, ggf. ist ergänzend darzulegen, dass für die Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Hinweis: Im Ergebnis wird also der Anwendungsbereich der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer eingeschränkt auf die Fälle, in denen dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. In anderen Fällen kann allerdings nun die betragsmäßig vielfach identische Regelung zur Home-Office-Pauschale genutzt werden. Gerade in den Fällen, in denen ein Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne nicht vorliegt oder wie z.B. beim eigenen Einfamilienhaus nur geringe Kosten nachgewiesen werden können, kann die Anwendung der vom Anwendungsbereich und betragsmäßig ausgeweiteten Home-Office-Pauschale deutlich günstiger sein als die bisherige Regelung.

Entscheidend für die Anwendung der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer ist die Frage, ob dieses den **Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit** darstellt. Wird die gesamte berufliche Tätigkeit ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt, ist das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Dies betrifft beispielsweise

- Tele- und Heimarbeiter, die ihre Tätigkeit ausschließlich zu Hause ausüben; dies gilt grds. auch für Arbeitnehmer, die während der Corona-Pandemie überwiegend zu Hause arbeiten,
- freiberufliche Schriftsteller, Journalisten, Übersetzer,
- Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten, Immobilienmakler, Versicherungsvertreter, Ingenieure, Künstler, Hausgewerbetreibende.

Wird die Tätigkeit teilweise außer Haus durchgeführt („Außendienst“), so kommt es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit an. Insoweit hat die Rechtsprechung bislang folgende Fälle entschieden:

Tätigkeitsmittelpunkt anerkannt bei

- einem Vertriebsingenieur,
- einem Verkaufsleiter,
- einem Sachverständigen und Regulierungsbeauftragten im Außendienst,
- einem Außendienstmitarbeiter, der als Referatsleiter einer Lebensversicherungsgesellschaft Altersversorgungsmodelle konzipiert und entsprechende Verträge ausarbeitet und betreut.

Tätigkeitsmittelpunkt nicht anerkannt bei

- Lehrkräften – Tätigkeitsmittelpunkt ist die Schule,
- einer Produkt- und Fachberaterin, wenn die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist,
- einem Handelsvertreter, der nahezu werktäglich von 7 bis 21 Uhr im Außendienst tätig ist,
- der Angestellten einer Versicherungsgesellschaft, auch wenn ihr 13 Mitarbeiter unterstehen und sie zur Vorbereitung ihrer Außendiensttätigkeit auf ein häusliches Arbeitszimmer angewiesen ist;
- einem Personalberater mit den Schwerpunkten Beratung, Konzeptentwicklung und Training, wenn er Dienstleistungen i.R. einer umfangreichen Außentätigkeit in Form von Trainingsveranstaltungen, sog. Coachingshops sowie Teamworkshops, Workshopmoderationen und Vorträgen beim Kunden vor Ort selbst erbringt;
- einem Hochschullehrer;
- bei Berufsbetreuern.

Die Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer kann nur angewendet werden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit bildet.

Es wird anhand von Fällen der Rechtsprechung gegenübergestellt, für welche Tätigkeiten das Arbeitszimmer Anerkennung findet.

Im Falle mehrerer Tätigkeiten kommt es auf den Einzelfall an, es sei denn, alle Tätigkeiten haben ihren Schwerpunkt im häuslichen Arbeitszimmer. Dann bildet dieses auch den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Arbeitgeber können Arbeitnehmern eine steuer- und beitragsfreie Inflationsausgleichsprämie in Höhe von max. 3.000,00 EUR auszahlen.

Begünstigt sind alle Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne.

Begünstigt sind auch nahestehende Personen, wenn das Arbeitsverhältnis ernsthaft vereinbart ist und tatsächlich durchgeführt wird.

Übt ein Steuerpflichtiger **mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten** nebeneinander aus, lassen sich grds. drei Fallgruppen unterscheiden:

- Bilden bei allen Erwerbstätigkeiten – jeweils – die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit.
- Bilden hingegen die außerhäuslichen Tätigkeiten – jeweils – den qualitativen Schwerpunkt der Einzeltätigkeiten oder lassen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so kann das häusliche Arbeitszimmer auch **nicht durch die Summe** der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden.
- Bildet das häusliche Arbeitszimmer den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer einzelnen Tätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit bildet. Insoweit kommt es allerdings auf den Einzelfall an.

Hinweis: Die Jahrespauschale zum häuslichen Arbeitszimmer ist personenbezogen anzuwenden. Nutzen also mehrere Steuerpflichtige ein gemeinsames häusliches Arbeitszimmer, so ist bei jeder Person eigenständig zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Jahrespauschale vorliegen und diese ggf. mehrfach gewährt werden kann.

Finanzverwaltung zur Inflationsausgleichsprämie

Die Finanzverwaltung hat ein FAQ zur Inflationsausgleichsprämie (IAP) veröffentlicht. Zur Milderung der Folgen der stark gestiegenen Preise hat der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, dass Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern eine steuer- und beitragsfreie „Inflationsausgleichsprämie“ von bis zu 3.000 EUR zahlen können. Die Zahlung einer solchen Prämie ist freiwillig, kann ggf. aber tarifvertraglich vereinbart sein. Hierzu führt die Finanzverwaltung insbesondere Folgendes aus:

- **Begünstigte:** Eine steuerfreie IAP können, unabhängig von der Art ihrer Beschäftigung, nur Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne erhalten. Erfolgt eine Einstufung als Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne, so erfolgt allerdings keine weitere Beschränkung. Genannt werden können: Arbeitnehmer in Voll- oder Teilzeit, kurzfristig Beschäftigte, Minijobber, Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft, Auszubildende, Arbeitnehmer im entgeltlichen Praktikum (nicht nur, aber auch Studierende), Arbeitnehmer in Kurzarbeit, Arbeitnehmer in Elternzeit, Arbeitnehmer mit Bezug von Krankengeld, Freiwillige i.S.d. § 2 Bundesfreiwilligendienstgesetzes und Freiwillige i.S.d. § 2 Jugendfreiwilligendienstgesetzes, Menschen mit Behinderungen, die in einer Werkstatt für behinderte Menschen tätig sind, ehrenamtlich Tätige, sofern der steuerliche Arbeitnehmerbegriff erfüllt ist, Vorstände und Gesellschafter-Geschäftsführer, sofern der steuerliche Arbeitnehmerbegriff erfüllt ist, Arbeitnehmer in der aktiven oder passiven Phase der Altersteilzeit, Beziehende von Vorruhestandsgeld, Versorgungsbeziehende.
- **Arbeitsverhältnisse zwischen nahestehenden Personen, z.B. Ehegatten-Arbeitsverhältnis:** Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines solchen Arbeitsverhältnisses ist, dass es ernsthaft vereinbart und entsprechend der Vereinbarung tatsächlich durchgeführt wird. Weiterhin wird vorausgesetzt, dass die Verträge zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind und inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Bei Arbeitsverhältnissen zwischen

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

- **Beginn und Dauer des Arbeitsverhältnisses** sind für die Möglichkeit der Gewährung der Steuerbefreiung nicht von Bedeutung. Die Auszahlung muss jedoch im Begünstigungszeitraum erfolgen.
- **Höhe der steuerfreien IAP:** Die Steuerfreiheit gilt für Zahlungen im Begünstigungszeitraum 26.10.2022 bis 31.12.2024 für entsprechende Zahlungen bis zu insgesamt 3.000 EUR. Eine Auszahlung in mehreren Teilbeträgen innerhalb dieses Begünstigungszeitraumes ist möglich. Bei Überschreiten des Betrags von 3.000 EUR ist der übersteigende Betrag steuerpflichtig.
- **Mehrere Dienstverhältnisse:** Die Steuerbefreiung kann bis zu dem Betrag von 3.000 EUR für jedes Dienstverhältnis, also auch für aufeinander folgende oder nebeneinander bestehende Dienstverhältnisse, gesondert in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch bei mehreren Dienstverhältnissen mit unterschiedlichen Arbeitgebern verbundener Unternehmen innerhalb eines Konzerns. Der Arbeitgeber braucht somit nicht zu prüfen, ob der Arbeitnehmer eine Prämie bereits aus einem anderen Dienstverhältnis mit einem anderen Arbeitgeber erhalten hat. Die Steuerbefreiung gilt jedoch nur bis zu dem Betrag von 3.000 EUR insgesamt bei mehreren aufeinander folgenden Dienstverhältnissen in dem Begünstigungszeitraum zu demselben Arbeitgeber.
- **Arbeitsrechtlich zulässige Bedingungen:** Wird die Gewährung der IAP an arbeitsrechtlich zulässige Bedingungen, wie z.B. die Betriebszugehörigkeit, die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Abteilung oder bestandene Probezeit geknüpft, so ist dies aus steuerlicher Sicht unschädlich.
- **Zusammenhang der Leistung mit der Inflation:** Die Leistung muss zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise gewährt werden (Inflationsbezug). Nicht erforderlich ist eine entsprechende (schriftliche) Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Ausreichend ist, dass die IAP in einem sachlichen Zusammenhang mit der Preisentwicklung steht und sich der Zusammenhang z.B. in Form der Bezeichnung „Inflationsausgleichsprämie“ aus der Gehaltsabrechnung oder aus dem Überweisungsträger ergibt.
- **Prämienzusage vor dem 25.10.2022:** Entscheidend für die Steuerfreiheit ist ausschließlich die Auszahlung im Begünstigungszeitraum 26.10.2022 bis 31.12.2024. Unschädlich ist, wenn der Beschluss zur Zahlung der Prämie bereits vor diesem Zeitraum getroffen wurde.
- **Zusätzlichkeitserfordernis:** Die Leistung muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, d.h., die Steuerbefreiung gilt nur für eine „neue“ Leistung des Arbeitgebers. Daher kann der Arbeitgeber eine Sonderleistung, wie z.B. Weihnachtsgeld, auf die der Arbeitnehmer bereits einen Anspruch hat, nicht in eine steuerfreie IAP „umwidmen“. Gleiches gilt auch für die Umwidmung von Überstunden, auf die ein Auszahlungsanspruch besteht. Dagegen können freiwillige Zusatzleistungen, auf die also der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch hat, als IAP ausbezahlt werden. Auch wenn der Arbeitnehmer im Gegenzug auf einen Freizeitausgleich von Überstunden verzichtet bzw. Überstunden gekürzt werden, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht, ist die Voraussetzung einer Gewährung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ in diesen Fällen erfüllt.

Die Abgabenbefreiung gilt für Zahlungen in der Zeit vom 26.10.2022 bis 31.12.2024. Teilbeträge sind möglich.

Die Begünstigung kann im Falle mehrerer Dienstverhältnisse bei jedem Arbeitgeber in Anspruch genommen werden.

Der Bezug zur Inflation muss erkennbar sein. Nicht erforderlich ist eine schriftliche Vereinbarung.

Eine Umwidmung bestehender Gehaltsansprüche ist nicht zulässig. Die Leistung muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Die IAP ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen. Sie ist ebenso nicht in der Einkommensteuererklärung anzugeben.

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die Prämie im Lohnkonto aufzuzeichnen.

Für Vermieter von Immobilien

Sind Mieterträge erheblich gemindert, kann der Vermieter einen teilweisen Erlass der Grundsteuer beantragen.

Der Antrag ist bis spätestens 31.03. des Folgejahres bei der jeweiligen Gemeinde einzureichen.

- **Auswirkungen auf die 50 EUR-Freigrenze für Sachleistungen:** Steuerfreie Bezüge, wie vorliegend der IAP, sind in die Prüfung der 50 EUR-Freigrenze für Sachleistungen nicht einzubeziehen.
- **IAP bei Minijobs:** Die steuerfreie IAP kann auch bei pauschalversteuerten Minijobs gewährt werden.
- **Steuerliche Behandlung der IAP beim Arbeitnehmer:** Die steuerfreie IAP ist weder vom Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen noch vom Arbeitnehmer in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Diese unterliegt nicht dem Progressionsvorbehalt.
- **Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers:** Die steuerfreie IAP ist im Lohnkonto aufzuzeichnen, so dass sie bei der Lohnsteuer-Außenprüfung als solche erkennbar ist und die zutreffende Anwendung der Steuerbefreiung bei Bedarf geprüft werden kann. Der Zusammenhang der Leistungsgewährung mit der Inflation kann sich aus einzel- oder tarifvertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, aus ähnlichen Vereinbarungen, aus Erklärungen des Arbeitgebers oder aus einer gesetzlichen Regelung (z.B. Besoldungsgesetz) ergeben.
- **Sozialabgaben:** Die steuerfreie IAP ist sozialabgabenfrei.
- **Pfändbarkeit der IAB:** Die Pfändbarkeit der IAP ist im Einkommensteuergesetz nicht geregelt und insbesondere nicht eingeschränkt. Daher unterliegt sie den geltenden Regelungen der Zivilprozessordnung über die Pfändbarkeit von Forderungen (insbesondere Arbeitseinkommen).

Handlungsempfehlung: Die steuer- und sozialabgabenfreie IAP bietet umfassende Möglichkeiten, um den Arbeitnehmern Zusatzleistungen zu Gute kommen zu lassen. Die wenigen Voraussetzungen müssen aber sorgfältig beachtet werden.

Für Hauseigentümer

Grundsteuererlass wegen wesentlicher Ertragsminderung

Ist der Ertrag eines bebauten Grundstücks um mindestens 50 % gemindert und hat der Grundstückseigentümer diese Minderung nicht zu vertreten, so kann bei der jeweiligen Gemeinde ein Antrag auf teilweisen Erlass der Grundsteuer gestellt werden. Der Erlassantrag für das Kalenderjahr 2022 ist bis zum 31.3.2023 (Ausschlussfrist) zu stellen. Insoweit sieht das Gesetz zwei Erlassstufen vor:

- Ist der Ertrag um mehr als 50 % gemindert, so wird die Grundsteuer i.H.v. 25 % erlassen und
- ist der Ertrag um 100 % gemindert, so wird die Grundsteuer i.H.v. 50 % erlassen.

Entscheidend ist, dass der Vermieter die Ertragsminderung nicht zu vertreten hat. Beispiele sind:

- trotz nachweislicher Vermietungsbemühungen steht das Objekt leer;
- die Miete fällt (teilweise) wegen Zahlungsschwierigkeiten des Mieters aus.

Handlungsempfehlung: Für den Einzelfall ist zu prüfen, ob der Vermieter die Minderung des Mietertrags zu vertreten hat und falls dies verneint werden kann, sollte ein Erlassantrag gestellt werden.

Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für Zwecke der AfA

Der BFH hatte sich erneut mit der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises zwecks Ermittlung der AfA zu beschäftigen: Wird eine Immobilie erworben und diese anschließend vermietet, so kann AfA nur für den Gebäudeanteil geltend gemacht werden, nicht dagegen für den Grund und Boden. Hierzu stellt der BFH mit Urteil v. 20.09.2022 (Az. IX R 12/21) heraus:

- Ist für die Anschaffung eines Immobilienobjekts ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Boden- sowie den Gebäudeanteil aufzuteilen.
- Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils kann die ImmoWertV herangezogen werden. Welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden.
- Die Wahl der **Ermittlungsmethode entzieht sich einer Verallgemeinerung**; ein Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren für bestimmte Gebäudearten besteht nicht.

Im Urteilsfall ging es um die Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für eine Eigentumswohnung. Das Finanzamt ermittelte die Kaufpreisanteile von Grund und Boden und Gebäude im sog. „vereinfachten Verfahren“ unter Verwendung der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums. Das dann vom Steuerpflichtigen angerufene FG ließ den Gebäudewertanteil durch einen Gutachter ermitteln, war aber der Ansicht, dass für die Ermittlung der Verkehrswerte bei vermieteten Eigentumswohnungen (im Privatvermögen) grundsätzlich vorrangig das Sachwertverfahren anzuwenden sei.

Diese Verengung des Blickwinkels auf das Sachwertverfahren verwirft der BFH. Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils konnte im Streitfall die ImmoWertV herangezogen werden, denn sie enthält anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken. Nach deren Bestimmungen ist der Verkehrswert mit Hilfe des Vergleichswertverfahrens (einschließlich des Verfahrens zur Bodenwertermittlung), des Ertragswertverfahrens, des Sachwertverfahrens oder mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln. Ein typisierender Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren für bestimmte Gebäudearten besteht nicht.

Der BFH hat in der jüngeren Rechtsprechung herausgestellt, dass das angemessene Bewertungsverfahren individuell zu bestimmen ist:

- So können bei umfassend sanierten, denkmalgeschützten Mietwohngebäuden die Wertanteile für Grund und Boden sowie Gebäude auf der Grundlage des Sachwertverfahrens ermittelt werden, wenn anderweitig ermittelte Ertrags- und Vergleichswerte die tatsächlichen, an einem angemessenen Kaufpreis zu messenden Wertverhältnisse nicht einmal annähernd abbilden können.
- Andererseits kann aber bei Mietwohngebäuden auch das Ertragswertverfahren anzuwenden sein, wenn es sich im Einzelfall – etwa mit Blick auf den Renovierungszustand oder die begehrte innerstädtische Lage – um Renditeobjekte han-

Für Vermieter von Immobilien

Wurde beim Kauf einer Immobilie nur ein Gesamtkaufpreis ausgewiesen, ist dieser für Zwecke der AfA auf den Boden- und Gebäudewert aufzuteilen.

Dabei ist der Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und im Verhältnis der Wertanteile auf die Anschaffungskosten aufzuteilen.

Welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach dem Einzelfall zu entscheiden.

Streitfall: Das Finanzamt ermittelte die Kaufpreisanteile mithilfe der Arbeitshilfe der Finanzverwaltung.

BFH: Ein Vorrang bestimmter Methoden besteht nicht. Angemessene Bewertungsverfahren müssen individuell bestimmt werden.

Deshalb kann bei Mietwohngebäuden auch das Ertragswertverfahren anzuwenden sein, wenn es sich im Einzelfall bspw. um ein Renditeobjekt handelt und andere Verfahren nicht geeignet erscheinen.

Für Kapitalgesellschaften mit Gewinnabführungsvertrag

Mithilfe einer körperschaftsteuerlichen Organschaft können Verluste der Tochter-Kapitalgesellschaft beim Organträger geltend gemacht werden.

Die Organschaft ist an strenge Voraussetzungen gebunden, u. a. die Durchführung eines Gewinnabführungsvertrages.

Die Gewinne an den Organträger müssen tatsächlich abgeführt werden.

delt und das Sachwertverfahren nicht in gleicher Weise zur Wertfindung geeignet erscheint, weil der mit dieser Methode ermittelte Wert ganz erheblich von dem zwischen den Kaufvertragsparteien vereinbarten und tatsächlich gezahlten Kaufpreis abweicht.

Im Urteilsfall führte die Verkehrswertschätzung nach Maßgabe des Sachwertverfahrens zu einem deutlich unter den tatsächlichen Anschaffungskosten liegenden Wert. Dies verdeutlichte, dass dem Anschaffungsvorgang nicht lediglich Erwägungen zur Schaffung von wertstabilem Vermögen oder der Erzielung nicht steuerbarer Wertsteigerungen zu Grunde gelegen haben konnten, sondern vielmehr die aus dem Objekt erzielbaren Erträge auf Grund der besonderen Lage für die Kaufentscheidung bestimmend waren.

Handlungsempfehlung: Dieses Urteil verdeutlicht erneut, dass die Kaufpreisaufteilung anhand der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums nicht ungeprüft übernommen werden kann. Vielmehr ist auf den Einzelfall abzustellen. In materiell bedeutsamen Fällen sollte ein Sachverständigengutachten eingeholt werden, welches eine individuelle Bewertung nach den Vorgaben der ImmoWertV vornimmt.

Für Kapitalgesellschaften

Durchführung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft

Die körperschaftsteuerliche Organschaft bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder Personengesellschaft) geltend zu machen, also Gewinne und Verluste innerhalb einer Unternehmensgruppe – zwischen Mutter- und (ggf. mehreren) Tochtergesellschaft(en) – zu verrechnen.

Zivilrechtlich selbständige Gesellschaften/Einheiten können faktisch wie ein einheitliches Unternehmen besteuert werden, wobei die Organschaft für ihre Anerkennung aber neben der sog. finanziellen Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, insbes. den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) voraussetzt.

Das FG Hamburg hat zur Frage der tatsächlichen Durchführung eines GAV mit Urteil v. 30.06.2022 (Az. 6 K 182/20) entschieden, dass

- der Durchführung eines GAV die Umwandlung eines Gewinnabführungs- oder eines Verlustübernahme**anspruchs** in ein Darlehen grundsätzlich nicht entgegensteht,
- und dass ein solches Darlehen auch nicht fremdüblich vereinbart sein muss; allerdings müsse der Darlehensanspruch werthaltig sein, damit der Vertrag als durchgeführt anzusehen (und damit die Organschaft anzuerkennen) sei.

Die Besonderheit des Streitfalls lag darin, dass nach ständiger Rechtsprechung ein GAV i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG nur dann tatsächlich durchgeführt wird, wenn er entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen wird. Die nach den GoB ermittelten Gewinne müssen tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden. Zur tatsächlichen Durchführung des GAV reicht der Verbindlichkeitsausweis in der Bilanz der Organgesellschaft allein nicht aus; die Organgesellschaft muss diese Verbindlichkeit auch zeit-

nah erfüllen, andernfalls wird die Organschaft steuerlich nicht anerkannt.

Allerdings kann – was das FG Hamburg unterstreicht – die zeitnahe Erfüllung des Gewinnabführungs- und Verlustübernahmeanspruchs auch durch Erfüllungssurrogate erfolgen, etwa durch eine Aufrechnung (BFH-Beschluss v. 26.4.2016, I B 77/15, BFH/NV 2016, 1177).

Nach herrschender Auffassung im Fachschrifttum ist auch die Umwandlung in ein Darlehen möglich, weil der Anspruch damit zwischen den Organgesellschaften rechtlich anerkannt und durch Novation erfüllt wird. Erforderlich für eine Erfüllung durch Novation in ein Darlehen ist allerdings, dass der Darlehensanspruch – wie bei einer Aufrechnung als Erfüllungssurrogat – werthaltig ist. Dies (und damit die Durchführung des GAV) hat das FG für den Streitfall, in dem Zahlungsansprüche in Darlehen umgewandelt worden waren, bejaht.

Hinweis: Das FG Hamburg lenkt den Blick nochmals auf die tatsächliche Durchführung von Gewinnabführungsverträgen. Hier soll es einerseits nicht genügen, schlicht Forderungen und Verbindlichkeiten einzubuchen, da der Anspruch auf Gewinnabführung als auch die Verpflichtung zum Verlustausgleich mit Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahrs der Organgesellschaft entstehen. Andererseits soll aber – als praktikabler Ausweg – die Umwandlung in ein Darlehen ausreichend sein, wobei nach Feststellung des FG Hamburg die vorherige Erfüllung der gegenseitigen Ansprüche durch Zahlung und anschließende Neuausreichung als Darlehen ebenso wenig erforderlich ist wie die Vereinbarung einer marktüblichen Verzinsung.

Durchführung eines Gewinnabführungsvertrages

Auch das FG Köln hatte mit nicht rechtskräftigem Urteil v. 21.6.2022 (Az. 10 K 1406/18) zum Erfordernis der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags entschieden. Hier war der von der Organgesellschaft (GmbH) an den Organträger (hier: ihren Alleingesellschafter) abzuführende Gewinn (ebenso wie Zinszahlungen) gegen das Konto „Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter“ verbucht worden. Auf diesem Verrechnungskonto erfolgen ansonsten keine Buchungen, also insbesondere nicht die Buchung von Gegenforderungen. Dazu hat das FG entschieden,

- dass ein GAV nur dann auch tatsächlich durchgeführt ist, wenn die durch ihn begründeten Verpflichtungen innerhalb angemessener Zeit beglichen werden,
- dass die bloße Verbuchung auf einem Verrechnungskonto ohne zeitnahen Ausgleich nicht zur Begleichung der durch den GAV begründeten Verpflichtung in angemessener Zeit führt,
- dass auch Aufrechnungen, die erst Jahre nach dem Bilanzstichtag und der Fälligkeit der Verpflichtung mit Bilanzaufstellung der Organgesellschaft erfolgen (im Urteilsfall im Jahr 2017 für die Besteuerungszeiträume 2009 bis 2011), nicht zur Begleichung der durch den GAV begründeten Verpflichtung in angemessener Zeit führen,
- und dass der volle Gewinn dann nicht wie im GAV vorgesehen an den Organträger abgeführt wird, wenn durch Anweisung im Wege des verkürzten Zahlungsweges der Gewinn an einen Dritten überwiesen wird.

FG Hamburg: Zulässig ist auch die Erfüllung durch Erfüllungssurrogate, wie die Aufrechnung. Auch die Umwandlung in ein Darlehen ist möglich, wenn der Anspruch werthaltig ist.

Für Kapitalgesellschaften mit Gewinnabführungsvertrag

Streitfall:

Die Gewinnabführung erfolgte lediglich durch Buchung des Gewinns auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters.

FG Köln: Die bloße Verbuchung auf einem Verrechnungskonto ist keine Begleichung entsprechend den Verpflichtungen aus dem Gewinnabführungsvertrag.

Das Verfahren ist beim BFH anhängig.

Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Der Gemeine Wert von Kapitalgesellschaftsanteilen ist grundsätzlich aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Das gilt auch dann, wenn die Verkäufe unter entfernten Verwandten erfolgt sind.

FG Düsseldorf:
Der Substanzwert ist nicht als Mindestwert heranzuziehen, wenn der Gemeine Wert aus Verkäufen gebildet wurde.

Hinweis: Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts der beim BFH unter dem Az. I R 37/22 anhängigen Revision aufmerksam zu beobachten. Unstreitig sollte jedenfalls sein, dass ein schlichter Verbindlichkeitsausweis zur Anerkennung der „Durchführung“ der organschaftlichen Organschaft nicht genügt. Nach herrschender Meinung anerkannt ist dagegen die Umwandlung des Anspruchs in ein Darlehen. Dies muss dann allerdings auch explizit erfolgen.

Gemeiner Wert von GmbH-Anteilen

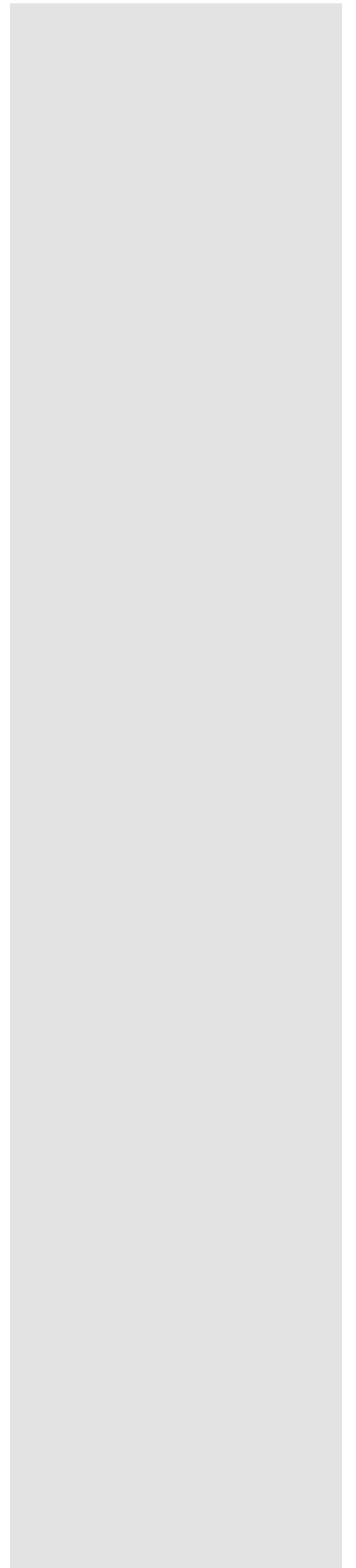
Zur Problematik der Bewertung von Kapitalgesellschaftsanteilen für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer hat das FG Düsseldorf mit Urteil v. 2.11.2022 (Az. 4 K 1832/20 F) entschieden, dass der gemeine Wert von Kapitalgesellschaftsanteilen auch dann aus Verkäufen abgeleitet werden könne, wenn diese unter entfernten Verwandten erfolgt sind.

Es handele sich bei Verkäufen, die zwischen Personen stattgefunden haben, die nicht mehr in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grad verwandt oder verschwägert sind, um solche unter fremden Dritten, die für eine Ableitung des gemeinen Werts heranzuziehen sind. Weiterhin stellt das FG heraus, dass wenn der gemeine Wert aus Verkäufen abgeleitet wird, der Substanzwert nicht die Wertuntergrenze darstellt, also kein Mindestwerttest anhand des Substanzwertes durchzuführen ist.

Die Rechtslage sieht vor, dass Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Börsenkurs nicht besteht, mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, so ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen. Dabei hat die Ermittlung des gemeinen Werts auf Grund von Verkäufen Vorrang vor einer Schätzung.

Vor diesem Hintergrund hat das FG Düsseldorf jedenfalls für den konkreten Streitfall festgestellt, dass der Substanzwert nicht als Mindestwert für einen aus Verkäufen abgeleiteten gemeinen Wert von Anteilen an GmbH herangezogen werden kann – und sich damit explizit gegen die anderslautende Auffassung des FG Münster aus dem Jahr 2021 gestellt, das einen solchen Mindestwert sehr wohl zum Ansatz bringen will.

Hinweis: Gerade in Hinblick auf die große Praxisrelevanz dieser Bewertungsfrage (Substanzwert immer als Mindestwert?) ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu verfolgen.



Termine für Steuerzahlungen

März 2023

Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.3. (Freitag)	13.3. (Montag)	7.3. (Dienstag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat

April 2023

Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.4. (Dienstag)	14.4. (Freitag)	8.4. (Samstag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Wilhelm-Herbst-Straße 8
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

A member of



A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
StB Olaf Seidel, Bremen