

SteuerBlick

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

August 2024

Inhaltsübersicht

1. BFH versagt Gestaltungsmodelle der Pkw-Nutzung mit Leasingsonderzahlungen	1
2. Aufteilung von Hotelumsätzen nach Steuersätzen – Klärung nun durch den Europäischen Gerichtshof.....	2
3. Keine grundsätzliche Schätzungsbefugnis bei objektiv manipulierbaren Altkassen	2
4. Jahressteuergesetz 2024: Buchwertneutrale Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften soll nun auch gesetzlich geregelt werden.....	3
5. Sachverständige Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden ImmoWertV	3
6. Anerkennung eines Ehegattenmietverhältnisses.....	4
7. Prozesskosten zur Erlangung nahehehlichen Unterhalts können nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden.....	4

1. BFH versagt Gestaltungsmodelle der Pkw-Nutzung mit Leasingsonderzahlungen

Der BFH verwirft ein in der Praxis eingesetztes Gestaltungsmodell, bei dem Fahrzeugaufwand durch eine hohe Leasingsonderzahlung vorgezogen werden soll. Im Streitfall erwarb der Stpfl. im Dezember 2013 ein Fahrzeug, welches er auch für betriebliche Zwecke einsetzte. Der Stpfl. leistete am 8.12.2013 für das Fahrzeug eine Leasingsonderzahlung i.H.v. 36 490,88 € zzgl. USt, insgesamt 43 424,15 €. Das Fahrzeug wurde vereinbarungsgemäß am darauffolgenden Tag an ihn ausgeliefert. Die Nutzung des Leasingfahrzeugs erfolgte im Dezember 2013 (unstrittig) zu 83,99 % für betriebliche/berufliche Zwecke (ganz überwiegend im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit und in geringem Umfang zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung). In den Folgejahren lag die betriebliche/berufliche Nutzung zwischen ca. 10 % und 20 %. Der Stpfl. machte im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2013 83,99 % der Leasingsonderzahlung, also netto 30 648,69 € als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Das FA wollte dagegen nur eine Verteilung der Leasingsonderzahlung über die Leasinglaufzeit zulassen.

Der **BFH bestätigt** mit Urteil vom 12.3.2024 (Az. VIII R 1/21) im Ergebnis **die Verteilung der Leasingsonderzahlung über die Leasinglaufzeit**. Das Gericht hat entschieden, dass

- › zur Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage eine Leasingsonderzahlung, die für ein teilweise betrieblich genutztes Fahrzeug aufgewendet wird, den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags unabhängig vom Abfluss im Rahmen einer wertenden Betrachtung zuzuordnen ist.
- › Der Anteil der Leasingsonderzahlung an den jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten eines Jahres ist danach kumulativ aus dem Verhältnis der betrieblich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern des jeweiligen Jah-

res und zeitanteilig nach dem Verhältnis der im jeweiligen Jahr liegenden vollen Monate und der Laufzeit des Leasingvertrags zu bestimmen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Leasingsonderzahlung dazu dient, die monatlichen Leasingraten während des Vertragszeitraums zu mindern.

Um den auf die betrieblichen Fahrten des Streitjahrs entfallenden Anteil der Leasingsonderzahlung an den jährlichen Gesamtaufwendungen zu bestimmen, bedarf es nach Ansicht des Gerichts neben der streckenbezogenen Aufteilung eines weiteren zeitbezogenen Aufteilungsmaßstabs. Da es sich bei der Leasingsonderzahlung im Streitfall um ein vorausgezahltetes Nutzungsentgelt handelt, das dem Zweck dient, die Leasingraten während der Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags zu mindern, finanziert die Leasingsonderzahlung maßgeblich auch die Nutzung des Fahrzeugs für Privatfahrten, betriebliche Fahrten und Fahrten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Folgejahren. Der auf das Streitjahr entfallende Anteil der Leasingsonderzahlung an den tatsächlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten ist wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Leasingsonderzahlung zu allen Fahrten während des vertraglich bestimmten Leasingzeitraums und des damit vorliegenden multikausalen Veranlassungszusammenhangs im Rahmen einer wertenden Betrachtung typisierend nach dem Verhältnis der auf das jeweilige Streitjahr entfallenden vollen Monate zum Gesamtleasingzeitraum zu bestimmen.

Für die betrieblichen Fahrten im Dezember des Streitjahrs ist nach der Entscheidung des BFH die Leasingsonderzahlung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Rahmen einer Nutzungseinlage als Bestandteil der für die betriebliche Nutzung getragenen tatsächlichen Aufwendungen i.H.v. $\frac{1}{36} \times 71,03 \% (1,97 \%, \text{d.h. } 719,99 \text{ € netto})$ als Betriebsausgabe abzugsfähig.

ⓘ Hinweis:

Der BFH verwirft damit dieses Gestaltungsmodell zur Vorverlagerung von Aufwand mittels Leasingsonderzahlung und Steigerung der Abzugsquote dadurch, dass in dem

Anschaffungsjahr eine hohe Nutzungsquote vorliegt. Solche Modelle sind also i.d.R. nicht tragfähig.

Einnahmen aus Insolvenzanfechtung als nachträgliche Betriebseinnahmen oder Änderung des Betriebsaufgabegewinns

Fließen zeitlich nach einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung noch Einnahmen aus der ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zu, so ist aus steuerlicher Sicht zu prüfen, ob diese als nachträgliche Betriebseinnahmen zu erfassen sind oder eine rückwirkende Änderung des Betriebsaufgabe-/Betriebsveräußerungsgewinns vorliegt. Dies kann einen Unterschied machen, weil der Betriebsaufgabe-/Betriebsveräußerungsgewinn bei der Einkommensteuer begünstigt besteuert wird und unter bestimmten Voraussetzungen ein Freibetrag abgezogen wird.

Das FG Baden-Württemberg hat mit Entscheidung vom 28.11.2023 (Az. 8 K 1180/21) entschieden, dass die zivilrechtliche Rückabwicklung vor Betriebsaufgabe vorgenommener Rechtsgeschäfte – im Streitfall auf Grund Insolvenzanfechtung – stets zur steuerlichen Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe führt und somit im Rahmen des Aufgabegewinns zu berücksichtigen ist. Die Insolvenzanfechtung ermöglicht, bestimmte Vermögensverschiebungen vor Insolvenzeröffnung, durch die die Insolvenzmasse verkürzt wurde, rückgängig zu machen. Es wird der Zustand hergestellt, der ohne die angefochtene Rechtshandlung bestanden hätte. Durch die Rückforderung und spätere Rückzahlung erhöht sich das Aktivvermögen. Außerdem lebt die ursprünglich durch Zahlung untergegangene Verbindlichkeit wieder auf. Mangels einer Folgebilanz können diese Änderungen nur rückwirkend in der Aufgabebilanz berücksichtigt werden. Die Rückflüsse aus der Insolvenzanfechtung stellen keine im Zeitpunkt des Zuflusses steuerbaren nachträglichen Betriebseinnahmen dar.

ⓘ Hinweis:

Diese Frage ist auch für Insolvenzverwalter von erheblicher Bedeutung, die solche Vorgänge entsprechend abbilden müssen. Abzuwarten bleibt nun die Entscheidung des BFH in dem Revisionsverfahren. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund der anderslautenden Rechtsprechung des Sächsischen Finanzgerichts.

2. Aufteilung von Hotelumsätzen nach Steuersätzen – Klärung nun durch den Europäischen Gerichtshof

Das Umsatzsteuergesetz enthält ein Aufteilungsgebot für Beherbergungsleistungen: Die Übernachtungsleistung unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, während Nebenleistungen, die nicht unmittelbar der Beherbergung dienen, dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen. Ob diese Regelung im deutschen Umsatzsteuergesetz mit dem Unionsrecht vereinbar ist, wurde bereits seit langem

diskutiert. Nun hat der BFH in drei Verfahren dem EuGH eine Vorlagefrage zum Aufteilungsgebot in Bezug auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei einer unselbständigen Nebenleistung zur Beherbergung zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- » In dem Verfahren unter dem Az. XI R 11/23 (XI R 34/20) geht es um die Frage, ob der ermäßigte Steuersatz auch auf Umsätze aus Parkplatzgestellungen an Hotelgäste anzuwenden ist;
- » in dem Verfahren unter dem Az. XI R 13/23 (XI R 7/21) geht es um die Frage, ob der ermäßigte Steuersatz auch auf Umsätze aus Frühstücksleistungen im Rahmen einer Fremdenpension anzuwenden ist und
- » in dem Verfahren unter dem Az. XI R 14/23 (XI R 22/21) geht es um die Frage, ob der ermäßigte Steuersatz auch auf Umsätze aus der Parkplatzgestaltung, der Gestellung von Fitness- und Wellnesseinrichtungen sowie von WLAN im Rahmen einer Hotelübernachtung anzuwenden ist.

Die Entscheidung des EuGH bleibt nun abzuwarten.

ⓘ Handlungsempfehlung:

Der BFH macht deutlich, dass er an der bisherigen Sichtweise, also an dem Aufteilungsgebot festhalten will. Ob der EuGH diese Auffassung teilt, bleibt abzuwarten. Betroffene Unternehmer sollten prüfen, ob es angezeigt ist, Umsatzsteuerbescheide verfahrensrechtlich offen zu halten, bis diese Frage geklärt ist.

3. Keine grundsätzliche Schätzungsbefugnis bei objektiv manipulierbaren Altkassen

Gerade in bargeldintensiven Betrieben werden Mängel in der Kassenführung von der FinVerw nicht selten zum Anlass genommen, den Gewinn zu schätzen. So auch in einem aktuell vom BFH entschiedenen Fall. Im Streitfall verwendete ein Restaurantbetreiber, der einen großen Teil seiner Einnahmen in Form von Bargeld erzielte, in den Jahren 2011 bis 2014 eine elektronische Registrierkasse sehr einfacher Bauart, die bereits in den 1980er Jahren entwickelt worden war. Das Finanzamt sah die Aufzeichnungen des Stpfl. nicht als ordnungsgemäß an und nahm eine Vollschatzung der Erlöse vor. Dies führte zu einer Vervierfachung der erklärten Umsätze. Das FG beauftragte einen Sachverständigen mit der Begutachtung der Registrierkasse. Dieser kam zu dem Ergebnis, ein bestimmter interner Zähler der Kasse, der die Lückenlosigkeit der Tagesausdrucke sicherstellen sollte (Z1-Zähler), könne durch Eingabe entsprechender Codes verändert werden. Eine solche Änderung könne allerdings im Zuge von Reparaturen der Kasse erforderlich werden. Daraufhin sah das FG die Kasse als objektiv manipulierbar und damit ungeeignet für steuerliche Zwecke an und bestätigte die Vollschatzung des Finanzamtes im Wesentlichen. Eine tatsächliche Manipulation der Kasse hat das FG nicht feststellen können.

Der BFH hat nun diese Entscheidung des FG aufgehoben und zur erneuten Prüfung an das FG zurück-

verwiesen. Zwar sei die vom Stpfl. verwendete Registrierkasse objektiv manipulierbar gewesen. Dies stelle grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar, der dem Finanzamt eine Schätzungsbefugnis gebe. Allerdings sei das Wissen um die Manipulierbarkeit derart alter Kassenmodelle erst im Laufe der Zeit gewachsen. Daher sei den Stpfl. in Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit unter bestimmten Voraussetzungen Vertrauensschutz zu gewähren. Der in der Verwendung einer solchen objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse einfacher Bauart liegende formelle Mangel begründet keine Schätzungsbefugnis, wenn der Stpfl. in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten.

Hinweis:

Der BFH hat den Fall an das FG zurückverwiesen und gibt dem FG insbesondere auf, im zweiten Rechtsgang nach ergänzender Sachaufklärung und erneuter Würdigung des Gewichts der jeweiligen Mängel abzuwägen, ob die Voraussetzungen einer griffweisen Vollschätzung oder lediglich diejenigen einer griffweisen Teilschätzung (Sicherheitszuschlag) vorliegen. Der BFH moniert jedenfalls, dass Einzelaufzeichnungen in Papierform (z.B. per Telefax eingegangene Bestellungen; ausgedruckte über das Internet eingegangene Bestellungen) nicht aufbewahrt wurden. Die Nichtaufbewahrung dieser Unterlagen schließt jegliche Möglichkeit aus, die erklärten Lieferdienstlerlöse nachträglich auf Vollständigkeit zu überprüfen. Sollten die Auslieferungsfahrer Abrechnungen erstellt haben, wären auch diese aufbewahrungspflichtig gewesen.

4. Jahressteuergesetz 2024: Buchwertneutrale Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften soll nun auch gesetzlich geregelt werden

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 soll die Rechtsprechung des BVerfG vom 28.11.2023 (Az. 2 BvL 8/13), nach der die buchwertneutrale Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften zuzulassen ist, umgesetzt werden. Vorgesehen ist, dass der Buchwert auch anzusetzen ist, wenn ein Wirtschaftsgut „unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmer-schaften derselben identisch beteiligten Mitunternehmer“ (Beteiligungside ntität) übertragen wird.

Die geänderte Gesetzesfassung soll auch auf alle offenen Fälle zur Anwendung kommen. Für alle Sachverhalte, die bis zur Veröffentlichung der Entscheidung des BVerfG am 12.1.2024 verwirklicht wurden, soll es möglich sein, durch gemeinsamen Antrag auf die Neuregelung zu verzichten. Sollte in diesen Fällen also eine Aufdeckung der stillen Reserven gewünscht sein, wäre dies demnach möglich.

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten soll hingegen nicht erfasst werden – dieser Vorgang ist

keine „unentgeltliche“ Übertragung –, so dass in diesen Fällen die Buchwertfortführung nicht möglich ist.

Handlungsempfehlung:

Diese Rechtsprechung des BVerfG und die nun anstehende Gesetzesänderung bieten der Praxis insbesondere wichtige Möglichkeiten, um Grundstücke aus einer operativ tätigen Gesellschaft in eine beteiligungsidentische Schwester-Gesellschaft zu übertragen und damit eine Separierung der Grundstücke zu erreichen.

5. Sachverständige Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden ImmoWertV

Für Gebäude sieht das Gesetz grds. feste Abschreibungssätze vor. Dies gilt auch dann, wenn ein bereits bestehendes Gebäude erworben wird, welches ggf. schon etliche Jahrzehnte genutzt wurde. Gebäude, die nicht einem Betriebsvermögen zugeordnet sind, werden grds. wie folgt abgeschrieben:

bei Fertigstellung nach dem 31.12.2022	mit jährlich 3 %
bei Fertigstellung vor dem 1.1.2023 und nach dem 31.12.1924	mit jährlich 2 %

Abweichend hiervon steht es dem Stpfl. allerdings auch offen, eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen. Insoweit muss belegt werden, dass das konkrete Gebäude vor Ablauf dieser aus den festen AfA-Sätzen resultierenden Nutzungsdauer objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nur 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 Bausubstanzgutachten.

Die Rechtsprechung des BFH hat allerdings bereits entschieden, dass diese strengen Nachweisanforderungen der FinVerw nicht durch das Gesetz gedeckt sind. Dies bestätigt der BFH nun nochmals in der Entscheidung vom 23.1.2024 (Az. IX R 14/23). Der BFH stellt klar, dass sich der Stpfl. zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes jeder sachverständigen Methode bedienen kann, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) ist eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode, die ohne eine gesetzliche Anordnung für steuerrechtliche Schätzungen nicht ausgeschlossen werden kann.

Klarstellend weist der BFH darauf hin, dass der Stpfl. aber nicht allein durch eine schlichte Bezugnahme

auf die modellhaft ermittelte Gesamt- sowie Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden Immobilienwertermittlungsverordnung eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer darlegen und nachweisen kann. Vielmehr bedarf es für die Schätzung der Nutzungsdauer einer sachverständigen Begutachtung, die sich insbesondere zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts (z.B. durchgeführte oder unterlassene Instandsetzungen oder Modernisierungen) verhält.

Hinweis:

Damit bestätigt der BFH die Grundsätze zum Nachweis einer tatsächlich kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes. Abzuwarten bleibt, ob die FinVerw ihre anderslautende Ansicht möglicherweise nochmals gesetzgeberisch versucht klarzustellen.

6. Anerkennung eines Ehegattenmietverhältnisses

Rechtsverhältnisse unter nahen Angehörigen werden steuerlich nur unter bestimmten Bedingungen anerkannt. Dies gilt auch für Mietverträge unter Ehegatten, so dass solche Gestaltungen in der Praxis sorgfältig aufgesetzt werden müssen. Solche Verträge müssen sowohl nach ihrem Inhalt als auch nach ihrer tatsächlichen Durchführung dem entsprechen, was zwischen Fremden üblich ist. Es darf aber auch kein Scheingeschäft vorliegen. Ein Scheingeschäft liegt nach der Rechtsprechung insbesondere dann vor, wenn der Vermieter dem Mieter die Miete im Vorhinein zur Verfügung stellt oder die Miete nach Eingang auf seinem Konto alsbald wieder an den Mieter zurückzahlt. Ein Beweisanzeichen für eine solche Vorauszahlung oder Rückzahlung kann sich insbesondere daraus ergeben, dass der Mieter nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen.

Über einen solchen Fall hatte das Niedersächsische FG zu entscheiden. Verkürzt dargestellt ging es um die Frage des Betriebsausgabenabzugs von Mietaufwendungen des Ehemanns an die Ehefrau aus der Anmietung von Räumen, die dieser für seine Rechtsanwaltstätigkeit nutzte. Die Besonderheit des Streitfalls lag nun darin, dass die Mietzahlungen auf einem sehr langfristigen Mietvertrag basierten, die Rechtsanwaltstätigkeit aber schrittweise zurückgefahren wurde. In den Streitjahren hatte der Stpfl. insoweit keinerlei Angestellte mehr und erzielte kontinuierlich und deutlich sinkende Umsätze, die die Kosten nicht deckten. Zwar wurde die Miete von einem Geschäftskonto an die Ehefrau überwiesen, jedoch glich die Ehefrau das sich ergebende Defizit auf dem Geschäftskonto dann aus ihren Mitteln wieder aus, so dass der Ehemann wirtschaftlich durch die Mietzahlungen nicht belastet war. Auch erfolgten Änderungen des Mietvertrages wohl nicht schriftlich. Daneben war unklar, welche

Nebenkosten der Ehemann als Mieter zu tragen hatte und insoweit erfolgten wohl auch keine Abrechnungen.

Das FG hat mit jetzt veröffentlichtem Urteil vom 8.7.2021 (Az. 2 K 195/129) entschieden, dass das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen ist. Ein Ehegattenmietverhältnis sei mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen, wenn die Nebenkosten nicht abgerechnet werden, der Mietvertrag nachträglich – trotz Veränderungen im Umfang der gemieteten Fläche und bei der Höhe der Miete sowie eingetretener Nutzungsänderungen – nur mündlich abgeändert wird und der Mieter nicht endgültig wirtschaftlich mit den Mietaufwendungen belastet ist.

Handlungsempfehlung:

Zwar ist gegen diese Entscheidung unter dem Az. VIII R 23/23 die Revision beim BFH anhängig, so dass die endgültige Entscheidung in diesem Streitfall noch offen ist. Jedoch verdeutlicht dieser Fall erneut, dass solche Verträge zwischen nahen Angehörigen einer sorgfältigen Prüfung und Durchführung bedürfen, da ansonsten die steuerliche Anerkennung verwehrt wird. Insbesondere sollten solche Verträge auch in regelmäßigen Abständen einer Überprüfung unterworfen werden.

7. Prozesskosten zur Erlangung naheheulichen Unterhalts können nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden

Als Sonderausgaben sind Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten bis zu 13 805 € im Kalenderjahr steuerlich abzugsfähig, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt. Der Empfänger hat dann die erhaltenen Unterhaltsleistungen als sonstige Leistungen zu versteuern (sog. Realsplitting). Strittig war nun die Frage, ob Prozesskosten zur Erlangung naheheulichen Unterhalts als vorweggenommene Werbungskosten bei den späteren Unterhaltseinkünften einzustufen sind und damit steuerlich geltend gemacht werden können. Dies hat der BFH mit Urteil vom 18.10.2023 (Az. X R 7/20) verneint. Entscheidend ist nach der Argumentation des Gerichts, dass erst der Antrag des Gebers mit Zustimmung des Empfängers die an sich privaten Unterhaltsleistungen rechtsgestaltend in den steuerlich relevanten Bereich überführt. Vor diesem Antrag können daher noch keine vorweggenommenen Werbungskosten entstehen.

Hinweis:

Den Streitfall hat der BFH nun aber zurückverwiesen, damit das FG prüft, ob etwaige Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen steuerlich absetzbar sind.