

Inhaltsübersicht

1. Übergangsregelung zur Sozialversicherungspflicht von Lehrkräften	1
2. Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung im Rahmen der Ermittlung der jährlichen Fahrzeuggesamtkosten	1
3. Wahl der Gewinnermittlungsart kann nicht nachträglich geändert werden	2
4. Steuerbegünstigte Hofübergabe und Zurückbehalt von einzelnen Flächen	3
5. Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein	3
6. Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Umsätze von Kunstgießereien	4

1. Übergangsregelung zur Sozialversicherungspflicht von Lehrkräften

Das Bundessozialgericht hat am 28.6.2022 (Az. B 12 R 3/20 R) in einem konkreten Einzelfall bei einer Lehrerin an einer Musikschule eine abhängige Beschäftigung festgestellt. Daraufhin haben die Sozialversicherungsträger ihre Beurteilungsmaßstäbe bei der Feststellung des Erwerbsstatus von Lehrkräften – abhängige Beschäftigung oder Selbständigkeit – mit Wirkung vom 1.7.2023 geändert.

Nun wurde gesetzlich eine Übergangsregelung beschlossen und umgesetzt (Verkündung im Bundesgesetzblatt am 28.2.2025). Mit der **Übergangsregelung** gewinnen die Bildungsträger Zeit. Sie können sich **bis Ende 2026** auf die jetzt geltenden Rahmenbedingungen einstellen und gegebenenfalls ihre Organisationsmodelle anpassen. Im Falle einer Prüfung durch einen Versicherungsträger, der eine Versicherungspflicht der Lehrkraft feststellt, gilt die Versicherungspflicht erst ab 1.1.2027. Voraussetzung dafür ist, dass „die Vertragsparteien bei Vertragsschluss übereinstimmend von einer Selbstständigkeit ausgegangen sind“ und die betroffene Lehrkraft zustimmt. Damit können insbesondere auch Nachforderungen von Sozialbeiträgen vermieden werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis müssen solche Fälle identifiziert werden und es muss für den Einzelfall geprüft werden, wie die neuen sozialversicherungsrechtlichen Rahmenbedingungen umgesetzt werden können.

2. Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung im Rahmen der Ermittlung der jährlichen Fahrzeuggesamtkosten

Der BFH hat seine Rechtsprechung zum Werbungskostenabzug von Pkw-Kosten geändert: Zur Ermittlung der tatsächlichen Kosten für sonstige berufliche Fahrten ist eine Leasingsonderzahlung den einzelnen Jahren während der Laufzeit des Leasingvertrags zu-

zuordnen. Auch andere (Voraus-)Zahlungen, die sich wirtschaftlich auf die Dauer eines Leasingvertrags erstrecken (z.B. zusätzlicher Reifensatz), sind periodengerecht auf die einzelnen Jahre während der Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen. Die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sahen dies anders. Danach konnten Leasingvorauszahlungen in voller Höhe unmittelbar als Werbungskosten abgezogen werden, so dass sich insoweit ein vorgezogener Steuereffekt ergab.

In dem vom BFH entschiedenen Fall erzielte der Stpfl. im Streitjahr (2019) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Hinblick auf ein zum 1.1. des Streitjahres neu aufgenommenes Beschäftigungsverhältnis als Außendienstmitarbeiter leaste der Stpfl. im Dezember 2018 einen Pkw der Marke BMW. Ebenfalls im Jahr 2018 leistete er eine Leasingsonderzahlung i.H.v. 15 000 € und zahlte die Fahrzeugzubehörcosten, Zusatzleistungen sowie einen Satz Reifen. Als Werbungskosten machte der Stpfl. statt der pauschalen Kilometersätze die anteiligen tatsächlichen Fahrzeugkosten geltend. Strittig war im Ergebnis, ob die Leasingsonderzahlung ausschließlich die Kosten in 2018 beeinflusste.

Verwendet ein Arbeitnehmer einen geleasteten Pkw für sonstige berufliche Zwecke und macht er dafür die tatsächlichen Kosten geltend, so gehörte eine bei Leasingbeginn zu erbringende Sonderzahlung in Höhe des auf die Auswärtstätigkeiten entfallenden Nutzungsanteils nach der bisherigen Rechtsprechung grundsätzlich zu den sofort abziehbaren Werbungskosten. An dieser Rechtsprechung hält der BFH nicht länger fest, wie er ausdrücklich nun mit Urteil vom 21.11.2024 (Az. VI R 9/22) feststellt. Die zutreffende Ermittlung des durch die sonstigen beruflichen Fahrten verursachten Anteils an den jährlichen Gesamtkosten verlangt nicht nur, die Gesamtkosten dem Grunde nach zutreffend zu erfassen, sondern auch, diese Gesamtkosten periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen. Entscheidend ist, dass es sich bei einer Leasingsonderzahlung um ein vorausgezahltes Nutzungs-

entgelt handelt, das dem Zweck dient, die Leasingraten während der Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags zu mindern. Die Leasingsonderzahlung finanziert daher maßgeblich auch die Nutzung des Fahrzeugs für – im Streitfall – sowohl sonstige berufliche Fahrten als auch Privatfahrten in den Folgejahren.

Diese Grundsätze sind auch auf andere (Voraus-) Zahlungen anzuwenden, die sich wirtschaftlich auf die Dauer des Leasingvertrags erstrecken. Da zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug neben sämtlichen fixen Kosten zudem die AfA zählt, sind beispielsweise auch Aufwendungen für einen weiteren Satz Reifen nicht sofort im Jahr der Zahlung als Fahrzeugkosten zu berücksichtigen, sondern in Höhe der AfA in die jährlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten des jeweiligen Veranlagungszeitraums einzubeziehen.

Handlungsempfehlung:

Diese geänderte Rechtsprechung ist in der Praxis zu beachten. Mit Vereinbarung einer Leasingsonderzahlung für einen auch beruflich/betrieblich genutzten Pkw kann demnach nicht mehr ein Vorziehen des Steuereffekts erreicht werden.

Abzuwarten bleibt, ob die FinVerw insoweit eine Übergangsregelung gewährt, denn auch diese hatte die zeitliche Zuordnung bislang anders gesehen.

3. Wahl der Gewinnermittlungsart kann nicht nachträglich geändert werden

Soweit für einen Stpfl. keine Bilanzierungspflicht besteht, insbesondere also keine Bilanzierungspflicht nach den handelsrechtlichen Regeln vorgesehen ist, kann der steuerliche Gewinn wahlweise auch mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden. Dies betrifft Freiberufler, aber auch kleinere Gewerbetreibende. Zwar führen die beiden Gewinnermittlungsarten, nämlich die Gewinnermittlung mittels Bilanzierung einerseits und die Einnahmen-Überschussrechnung andererseits über den Gesamtzeitraum des Betriebes gesehen zu dem gleichen steuerlichen Ergebnis. Jedoch können sich in den einzelnen Jahren durchaus signifikant unterschiedliche Ergebnisse ergeben. Auch ist die Einnahmen-Überschussrechnung in der praktischen Umsetzung sehr viel einfacher, da z.B. keine Inventur des Vorratsvermögens bzw. der unfertigen Leistungen erfolgen muss und Fragen der Periodenabgrenzung, z.B. mittels Rechnungsabgrenzungsposten oder Rückstellungen, sich nicht stellen.

Zur Wahl bzw. Änderung der steuerlichen Gewinnermittlungsart hat der BFH nun mit Urteil vom 27.11.2024 (Az. X R 1/23) entschieden,

- » dass die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich der gesetzessystematische Regelfall ist. Die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung kommt nur bei Erfüllung der im Gesetz genannten Voraussetzungen in Betracht, insbesondere also, wenn keine Bilanzie-

rungspflicht besteht und tatsächlich auch keine Bilanzierung erfolgt.

- » Ein nicht buchführungspflichtiger Stpfl. hat sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und auf Grund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht. Der Abschluss ist in dem Zeitpunkt erstellt, in dem der Stpfl. ihn fertiggestellt hat und objektiv erkennbar als endgültig ansieht.
- » Der Stpfl. bleibt für den betreffenden Gewinnermittlungszeitraum an die einmal getroffene Wahl gebunden, es sei denn, er legt eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Wechsel dar. Mithin ist eine nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart für den einzelnen Veranlagungszeitraum ausgeschlossen.

Im Streitfall ermittelte der Stpfl. seinen Gewinn bis zum Jahr 2011 durch Einnahmen-Überschussrechnung. Im Jahr 2012 stellte er die Gewinnermittlung auf den Betriebsvermögensvergleich um. Für das Streitjahr 2016 reichte der Stpfl. bei dem Finanzamt zusammen mit seiner Steuererklärung eine auf den 31.12.2016 erstellte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ein. Auf dieser Basis ergingen Bescheide, die bestandskräftig wurden. Im Rahmen einer später stattfindenden steuerlichen Außenprüfung kam es zu Änderungen des Gewinns für das Jahr 2016. Daraufhin begehrte der Stpfl., dass der Gewinn für 2016 mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden sollte und erklärte einen nach dieser Methode ermittelten niedrigeren Gewinn. Das Finanzamt wies die Einsprüche zurück. Der Stpfl. habe sein Wahlrecht hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung mit Einrichtung der entsprechenden Buchführung ausgeübt und sei nach Eintritt der Bestandskraft der Bescheide nicht mehr berechtigt gewesen, die Wahl zu ändern.

Diese Sichtweise bestätigte nun der BFH. Vorliegend hatte der Stpfl. mit Einreichung der Bilanz beim Finanzamt die Wahl der Gewinnermittlungsmethode wirksam zu Gunsten der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung ausgeübt. Hat der Stpfl. einmal die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gewählt, liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht mehr vor. Die einmal getroffene Wahl der Gewinnermittlungsart ist deshalb – anders als bei anderen steuerlichen Wahlrechten – grundsätzlich nachträglich nicht mehr abänderbar. Der Stpfl. bleibt – aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung – nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden; nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes kann er vor Ablauf dieser Frist wieder zurückwechseln. Gründe für einen Wechsel der Gewinnermittlungsart auf denselben Stichtag können etwa Besonderheiten bei einem Umwandlungsvorgang sein. Ein Irrtum über die steuerlichen Folgen der gewählten Gewinn-

ermittlungsart begründet hingegen nicht die Möglichkeit, sie zu ändern.

🔍 Handlungsempfehlung:

Die Wahl der Gewinnermittlungsmethode erfolgt durch das tatsächliche Handeln des Stpfl. Diese Wahl sollte sorgfältig überlegt sein, da eine einmal getroffene Wahl für den einzelnen Veranlagungszeitraum nicht mehr änderbar ist.

4. Steuerbegünstigte Hofübergabe und Zurückbehalt von einzelnen Flächen

Die Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs an die nächste Familiengeneration soll i.d.R. ertragsteuerlich ohne Aufdeckung stiller Reserven, also zu Buchwerten erfolgen. Dies ist steuerlich auch möglich unter der Bedingung, dass die unentgeltliche Übertragung (ggf. gegen Versorgungszusage) dergestalt erfolgt, dass der Betrieb als organisatorische Einheit erhalten bleibt. Dies setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Rechtsnachfolger übergehen. Kritisch ist insoweit stets, wenn Teilflächen zurückbehalten werden. Vereinfachend geht die Rechtsprechung davon aus, dass bei Zurückbehalt einer Fläche von weniger als 10 % der Gesamtfläche davon auszugehen sei, dass keine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten wird.

Das FG Düsseldorf stellt nun aber mit Urteil vom 22.11.2024 (Az. 3 K 2604/2 E) klar, dass nicht umgekehrt davon auszugehen ist, dass der Zurückbehalt einer Fläche von mehr als 10 % der Gesamtfläche stets schädlich sei (und damit zur Aufdeckung aller stiller Reserven insbesondere in den Grundstücksflächen führe).

Im Streitfall übertrug die Stpfl. im Jahr 2013 ihren verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb, zu dem eine Fläche von 136 335 qm gehörte, gegen Versorgungsleistungen auf ihren Sohn. Dabei behielt sie eine 25 180 qm große Weidefläche zurück, die sie seit 1976 an fremde Landwirte verpachtet hatte. Diese Weidefläche übertrug sie anschließend unentgeltlich auf ihre Töchter.

Das FA lehnte eine buchwertneutrale Betriebsübertragung ab, so dass sämtliche stillen Reserven aufzudecken seien. Zur Begründung führte es aus, dass die zurückbehaltene Weidefläche mit über 18,5 % der Gesamtfläche eine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle.

Die Stpfl. argumentierte, dass die Weidefläche für den mittlerweile reinen Ackerbaubetrieb nicht nutzbar gewesen sei, da sie nur als Weideland geeignet und zudem unter Landschaftsschutz gestanden habe. Außerdem sei die Fläche seit über dreißig Jahren fremdverpachtet gewesen. Es hätten mit dem Ackerbaubetrieb einerseits und der Verpachtung der Stückländerei andererseits faktisch zwei getrennte Betriebe vorgelegen.

Das FG gab im Wesentlichen der Stpfl. Recht. Bei der zurückbehaltenen Teilfläche hat es sich im

Streitfall nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage gehandelt. Das Gericht betont, dass es einen Automatismus dergestalt, dass bei Überschreiten der 10 %-Grenze stets eine wesentliche Betriebsgrundlage anzunehmen ist, nicht gibt. Vielmehr kommt es auf die Besonderheiten des Einzelfalls an, weshalb auch bei prozentual größeren land- und forstwirtschaftlichen Flächen die Zugehörigkeit zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zu verneinen sein kann. Vorliegend stellte die zurückbehaltene Weidefläche keine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da sie weder eine räumliche und funktionale Grundlage für den landwirtschaftlichen Betrieb bildete noch für die Fortführung des Betriebes notwendig war. Dies ergab sich insbesondere aus der Tatsache, dass diese Fläche seit mehr als 30 Jahren verpachtet war. Mithin hielt die Stpfl. nach ihrer subjektiven Einschätzung das Grundstück nicht für eine Eigennutzung geeignet und das Grundstück wurde infolgedessen seit sehr langer Zeit nicht mehr für eigenbetriebliche Zwecke genutzt.

🔍 Hinweis:

Die zurückbehaltene Weidefläche wird allerdings aus dem Betrieb in das Privatvermögen entnommen, so dass in dieser Teilfläche ruhende stille Reserven aufzudecken und der Besteuerung zu unterwerfen sind.

🔍 Handlungsempfehlung:

In derartigen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der Gründe erforderlich, die gegen die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage sprechen.

5. Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein

Gerät eine GmbH in eine Krise, so erfolgt als erste finanzielle Sanierungsmaßnahme vielfach ein Verzicht der Gesellschafter auf bestehende Forderungen gegenüber der GmbH. Nicht selten geschieht dies gegen Besserungsschein; der Verzicht wird also unter der auflösenden Bedingung ausgesprochen, dass die GmbH wirtschaftlich und finanziell in der Lage sei, sämtliche Darlehen in vollständiger Höhe aus einem Bilanzgewinn oder einem Liquidationsüberschuss zurückzuzahlen.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 19.11.2024 (Az. VIII R 8/22) zu den steuerlichen Folgen einer solchen Sanierungsmaßnahme auf Seiten des Gesellschafters Stellung genommen. Im Streitfall hatten die Gesellschafter der GmbH ein Darlehen gegeben. Auf Grund einer wirtschaftlichen Schieflage der GmbH verzichtete der Stpfl. auf sein Darlehen gegen Besserungsschein. In den Folgejahren erzielte die GmbH fortdauernd Verluste und ging schließlich vier Jahre nach dem Forderungsverzicht in Insolvenz.

Die GmbH behandelte den Darlehensverzicht im Zeitpunkt des Verzichts in vollem Umfang als sonstigen betrieblichen Ertrag. Der Gesellschafter machte insoweit in der Einkommensteuererklärung einen

steuerlichen Verlust geltend. Dies zunächst bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, da er auch Geschäftsführer der GmbH war. Das Finanzamt wollte den Verlust aus dem Forderungsverzicht nicht berücksichtigen.

Der BFH hat nun entschieden, dass der Forderungsverzicht im Grundsatz zu Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen führt. Im Einzelnen wurde der Fall wie folgt gewürdigt:

- » Der Forderungsverzicht des Stpfl. hat nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geführt. Vielmehr war sowohl die Gewährung des Darlehens als auch der erklärte Darlehensverzicht gegenüber der GmbH vorrangig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.
- » Der Verzicht auf den werthaltigen Teil der Forderung führt zu einer verdeckten Einlage und damit zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung.
- » In Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung führt der Forderungsverzicht zu einem Abtretungsverlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht ist bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird. Entscheidend sei, dass auch der Forderungsverzicht unter Beserungsvorbehalt zivilrechtlich zum sofortigen Wegfall der Forderung führt.
- » Insofern liegen hier auch nicht etwa nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung vor, da sich dies in dem Jahr des Forderungsverzichts steuerlich nicht ausgewirkt hätte.

🔍 Hinweis:

Anders wäre der Forderungsverzicht dann zu beurteilen, wenn im gleichen Jahr die Gesellschaft liquidiert worden wäre oder über diese das Insolvenzverfahren eröffnet worden und klar gewesen wäre, dass der Gesellschafter insofern keine Zahlungen mehr zu erwarten hätte. Dann hätte der Forderungsverzicht zu einem Verlust aus der Aufgabe der Beteiligung geführt.

🔍 Handlungsempfehlung:

Solche Fälle sind steuerlich komplex und daher sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden. Auch ist anzuraten, den zeitlichen Ablauf und die Wertentwicklung der Beteiligung sorgfältig zu dokumentieren.

6. Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Umsätze von Kunstgießereien

Das Landesamt für Steuern Bayern weist mit der Verfügung vom 14.1.2025 (Az. S 7220.2.1-33/111 St33) auf eine Rechtsänderung bei der Umsatzsteuer hin, die die Umsätze von Kunstgießereien betrifft. Hintergrund ist, dass die Lieferung (und der innergemeinschaftliche Erwerb) von Originalerzeugnissen der Bildhauerkunst nach bisherigem Recht nur dann dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterlag, wenn diese durch den Künstler selbst oder dessen Rechtsnachfolger erfolgte. Andere Unternehmer, die keine Wiederverkäufer waren, waren insoweit (im Wesentlichen) nur ausnahmsweise dann erfasst, wenn diese den Kunstgegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hatten oder von ihrem Urheber oder dessen Rechtsnachfolger erworben hatten. Für Kunstgießereien kam insoweit der ermäßigte Umsatzsteuersatz regelmäßig nicht zur Anwendung. Dies galt insbesondere für Auftragsarbeiten nach konkreten künstlerischen Vorgaben.

Zum 1.1.2025 ist insoweit nun eine Änderung der Rechtslage eingetreten. Danach unterliegen die Lieferung, Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von Originalerzeugnissen der Bildhauerkunst dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Mithin kann die vorgenannte Ermäßigung ausdrücklich auch für Kunstgießereien in Betracht kommen, soweit es sich um Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst handelt, da die Steuerermäßigung nicht auf Umsätze von Künstlern beschränkt ist, sondern auch für andere Unternehmer gilt, wenn sie Kunstgegenstände liefern.

🔍 Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sorgfältig zu prüfen. Insbesondere bei der Lieferung an Privatpersonen stellt dies einen materiellen Vorteil dar.