

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

JU- Steuerberatungsgesellschaft mbH, Postfach 10 02 10, 76483 Baden- Baden

BADEN-BADEN
POSTFACH 10 02 10
76530 BADEN-BADEN
PRINZ-WEIMAR-STRASSE 12
TELEFON (07221)2735- 0
TELEFAX (07221) 26102

An alle

Mandanten

Oktober 2023

Mandanten-Rundschreiben IV / 2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachfolgend informieren wir Sie über kürzlich veröffentlichte Gesetze, Urteile und Erlasse.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Keine Doppelbesteuerung bei Hinterbliebenen-Rente?	1
2. Postzustellungs-Urkunde hat hohen Beweiswert	1
3. Nach Schenkung mit vertraglicher Rückforderungsmöglichkeit...	2
4. Verwertung von Fahndungsbeweisen im Finanzgerichtsverfahren	3
5. Absetzbarkeit von Ausbildungskosten	4
6. Die Steuerbegünstigung für geerbte Immobilien...	5
7. Schätzungsbefugnis ohne fortlaufende Rechnungsnummern	6
8. Eine Steuerermäßigung aus der Nebenkostenabrechnung...	7
9. Ob Kilometerpauschale oder tatsächliche Kfz-Kosten...	8
10. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Messekosten	9
11. Abschreibung nach der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer	10
12. Höhe der Aussetzungszinsen	11
13. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei unverzinslichen Forderungen gegen Gesellschafter	12
14.	

1. Keine Doppelbesteuerung bei Hinterbliebenen-Rente?

Dem Gerangel um das Alterseinkünftegesetz und dem Übergang zur nachgelagerten Besteuerung der Rente hat das Hessische Finanzgericht (Az.: 11 K 286/22) ein neues Käseckchen hinzugefügt. Der Streit ging um die Besteuerung einer Witwenrente. Die Frau selbst war selbständig und erzielte (schwankende) Einnahmen, welche ab 2020 zu Kürzungen bei ihrer Witwenrente führten. Rechnerisch ergab sich eine Doppelbesteuerung nach der vom Bundesfinanzhof entwickelten Systematik. Die Frau begehrte daher ihre Rente von der Besteuerung freizustellen, da die Übergangsregelungen des § 22 Nr. 1 Satz 3 nicht anwendbar seien.

- **Das Finanzamt hielt den Einspruch (nach § 165 Abgabenordnung) für unzulässig, da der Vorläufigkeitsvermerk im Steuerbescheid sich auch auf die Berechnungssystematik der Rente erstreckte.** Das Hessische Finanzgericht sah die Sache auch so und (jetzt kommt's) **es sprach der Frau auch insgesamt eine Klagebefugnis ab:**

Eine Klage wegen einer doppelten Besteuerung komme für die Witwe nicht in Betracht, da sie selbst überhaupt keine Klagebefugnis bezüglich der Hinterbliebenen-Rente habe. Die stehe Steuerzahlern nämlich **nur für die eigene Altersrente aus eigenen Beiträgen** zur gesetzlichen Rentenversicherung zu. Für die streitigen Bezüge (Witwenrente) habe die Ehefrau aber **keine Beiträge** geleistet, sondern ihr verstorbener Ehemann. Daher handele es sich um **fremde Aufwendungen,** welche die Leistungsfähigkeit der Frau nie berühren könnten. Dies ergäbe sich aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung, einem Grundprinzip des Einkommensteuerrechts.

Inzwischen ist gegen das Urteil Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof (Az.: X B 58/23) eingelegt, das sowohl klären muss, ob sich der Vorläufigkeitsvermerk auch auf die Frage der Rechtsfolge einer festgestellten Doppelbesteuerung bezieht **und** ob es auch Rechtsschutz gegen doppelt besteuerte Witwenrenten gibt.

2. Postzustellungs-Urkunde hat hohen Beweiswert

Im Streit um das Zustellungsdatum einer Einspruchsentscheidung hält das Finanzgericht Münster die Beweiskraft der Postzustellungs-Urkunde (PZU) hoch. Zwar kann diese durch Gegenbeweise grundsätzlich erschüttert werden, doch dafür braucht es dann wirklich handfeste Beweise.

- **Ein Steuerberater hatte die Ablehnung eines Einspruchs zu einer Steuersache am Montag seinem Briefkasten entnommen.** Der Zustellungsvermerk auf der Zustellungsurkunde lautete auf den Freitag den 14.05.2021. Dennoch erhielt der ablehnende Bescheid den Eingangsstempel der Kanzlei vom 17.05.2021. **Die entsprechende Klage wurde**

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

am **17.06.2021** beim **FG Münster eingereicht**, das diese prompt als unzulässig abwies, da die Klagefrist von einem Monat nun mal verstrichen war.

Der Steuerberater argumentierte aber, die Postzustellung der Entscheidung an seine Kanzlei sei nicht ordnungsgemäß erfolgt, so dass das Schriftstück erst am 17. zu normalen Geschäftszeiten (nach dem Wochenende) zur Kenntnis genommen werden konnte und dann auch erst zuzuging.

- **Eine förmliche Zustellung sei nämlich offensichtlich nicht erfolgt.** Der Postbote habe gar nicht versucht (wie vorgeschrieben), **das Gerichtsschreiben erst einmal an die Kanzlei zuzustellen.** Hätte er nämlich an besagtem Freitag dort geläutet, wäre ihm in der Zeit von 7:00 – 19:00 Uhr geöffnet worden und er hätte das Schriftstück übergeben können. So habe er offenbar **gar nicht geläutet und das Schreiben direkt in den Briefkasten geworfen.** Dies aber sei unzulässig.

Das Gericht folgte dieser Argumentation nicht und lehnte eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab. Der Steuerberater habe nicht nachweisen können, dass der Postzusteller nicht doch geläutet hätte und ihm daraufhin nicht (oder nicht hinreichend schnell) geöffnet worden sei. Entsprechend sei anzunehmen, dass die Ersatzzustellung durch Einwurf in den Briefkasten unter Einhaltung der vom Gesetz vorgeschriebenen Formvorschriften erfolgte. Eine mehrfache Betätigung der Klingel oder ein Abwarten einer bestimmten Zeitspanne nach dem Klingeln bis zum Einwurf des Schriftstücks mit Vermerk, gäbe es bei der gewählten Zustellungsart schließlich nicht.

Merke: Nach § 418 ZPO kann ein Gegenbeweis die Beweiskraft einer Postzustellungs-Urkunde erschüttern. In der Praxis wird dies aber ohne Zeugen, die direkt gesehen haben, dass ein Postbote das förmlich zuzustellende Schreiben „ohne Zustellungsversuch“ eingeworfen hat, kaum möglich sein.

3. Nach Schenkung mit vertraglicher Rückforderungsmöglichkeit...

... forderte ein Vater von seiner Tochter die Rückübertragung von **geschenkten (nach § 13a Erbschaftsteuergesetz begünstigten) Firmen-Anteilen, weil eine vereinbarte Bedingung eingetreten war.** Vorbehalten war, dass dann aber der Tochter für die Vergangenheit die bisher erwirtschafteten Erträge aus den Unterbeteiligungen verbleiben sollten.

- **Entsprechend dem Gesetz erlosch die Schenkungsteuer nach der Rückforderung,** abgesehen von den bezogenen Erträgen gemäß § 29 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG). Der regelt den Absatz 2, dass die Erwerblerin **für den Zeitraum der Nutzung wie eine Nießbraucherin** zu behandeln sei.

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

Auf die verbliebenen Nutzungen wollte das Finanzamt aber keine Steuerbefreiung mehr gewähren. Die Steuer erlösche nämlich nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit bei Herausgabe eines Geschenks wegen eines Rückforderungsrechts. Der Erwerber sei für die verbliebenen Nutzungen, lediglich „**wie ein Nießbraucher**“ zu behandeln. Die zwischen der Ausführung der Schenkung und dem Widerruf gezogenen Nutzungen seien somit als **eigenständiger Erwerb** zu besteuern. Der ursprüngliche Zuwendungsgegenstand werde durch den neuen Zuwendungsgegenstand „fiktiver Nießbrauch“ ausgetauscht. Eine Steuerbegünstigung sei nicht mehr möglich.

Es kam zur Klage vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg (Az.: 7 K 1550/20). Dort entschieden die Finanzrichter, dass auf den verbleibenden Teil der Schenkung, also **auch auf den Nießbrauch, die Steuerverschonung nach § 13a Erbschaftsteuergesetz weiter gelte.** Man berief sich auf den Wortlaut des Gesetzes, die Systematik und auch die Gesetzesbegründung. Die Stellung der Vorschrift ließe darauf schließen, dass sie keinen neuen **Erwerbstatbestand** darstelle, sondern eine **Wertberechnungsvorschrift.** Auch sehe der Wortlaut des § 29 lediglich ein Erlöschen vor „soweit“ ein Geschenk herausgegeben werden musste. Auch die Gesetzesbegründung stellt darauf ab, dass der Erwerber bereichert „bleibe“ und die gezahlte Steuer lediglich um die Bereicherung „gemindert“ werden solle.

4. Verwertung von Fahndungsbeweisen im Finanzgerichtsverfahren

Ein Finanzgericht darf grundsätzlich die Ermittlungsergebnisse aus dem Steuerstrafverfahren oder dem Strafurteil verwerten, es sei denn, die Beteiligten hätten **substantiierte** Einwendungen und stellen entsprechende Beweisanträge. Der Bundesfinanzhof erläutert im Urteil (Az.: V R 5/22), in welchen Fällen ein Finanzgericht ausnahmsweise von einer beantragten Beweiserhebung absehen darf.

- **Konkret ging es um Umsatzsteuerhinterziehung im Autohandel.** Die Steuerfahndung hatte unter anderem eine Festplatte kopiert, auf der sich **Excel-Tabellen mit Daten über An- und Verkäufe von Gebrauchtwagen** der Jahre 2011 bis 2016 befanden. Der Abgleich der Excel-Tabellen mit der Buchführung ließ laut Fahndungsbericht erkennen, dass dort nicht alle Fahrzeuge erfasst waren. Die fehlenden Verkäufe rechnete der Prüfer mit dem mittleren Aufschlagsatz der Richtsatzsammlung hoch. Das Finanzamt änderte die Umsatzsteuerbescheide.

Die Klage dagegen hatte vor dem Finanzgericht nur teilweise Erfolg. Der Autohändler ging in Revision, da seiner Meinung nach das Finanzgericht nicht den entscheidungserheblichen Sachverhalt um die Excel-Liste erforscht habe. Der Autohändler habe wiederholt unter Beweisantritt vorgetragen, dass es keine in der Buchhaltung fehlenden An- oder Verkäufe gebe. **In der Beweisaufnahme**

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

seien dazu weder ein relevanter Zeuge noch er selbst zur Excel-Liste befragt worden. Dies sei ein Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme, weil das Finanzgericht selbst die Excel-Tabelle niemals gesehen, sondern lediglich das Fahndungsergebnis übernommen hatte.

- **Der Bundesfinanzhof bügelte die Klage ab:** Es sei zulässig, die in strafrechtlichen Ermittlungen getroffenen Feststellungen im finanzgerichtlichen Verfahren zu verwerten. Ein Finanzgericht könne **ohne erneute Prüfung** der Beweismittel auf die Ergebnisse in seiner eigenen Entscheidung aufsetzen. Eine Ausnahme gelte nur bei **begründeten (substantiierten) Einwendungen**.

Für diese gelten wiederum die **allgemeinen Regelungen**. Ein Verzicht auf eine Beweiserhebung, wie im gerügten Fall geschehen, ist nur dann möglich, wenn

- 1.) Das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, oder
- 2.) Die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführers als wahr unterstellt werden kann
- 3.) Das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder absolut untauglich ist.

Im Streitfall war der abgelehnte Zeuge zu den Excel-Tabellen (der Buchhalter beim Steuerberater) nach Ansicht des BFH ein **untaugliches Beweismittel**. Er hatte weder mit den Excel-Tabellen gearbeitet noch hatte er deren Inhalt je zur Kenntnis genommen.

5. Absetzbarkeit von Ausbildungskosten

Müssen Steuerzahler für ihre Ausbildung teuer bezahlen, etwa den Lehrgang zum Verkehrsflugzeugführer, **macht ihnen das deutsche Steuerrecht Probleme**. Die so genannte **Erstausbildung** wird steuerlich nur mit einem Sonderausgabenabzug von maximal 6.000 Euro abgegolten. Der Nachteil: Es ist kein Verlustvortrag in kommende Jahre, in denen Geld verdient wird, möglich. Auf den Kosten teurer Ausbildungsgänge bleiben die meisten also sitzen.

- **Anders ist es bei einer Zweitausbildung oder in einem Ausbildungsdienstverhältnis**. Alle diejenigen, die teure Ausbildungsgänge in Angriff nehmen wollen, täten also gut daran, zuvor eine „Erstausbildung“ abgeschlossen zu haben. Denn dann sind die Kosten ihrer Zweitausbildung als Werbungskosten voll abziehbar und auch ein Verlustvortrag wird möglich.

Als Erstausbildung wurden nach der alten Rechtsprechung (bis zum Jahre 2014) auch kurze Ausbildungsgänge, wie etwa der zum **Rettungssanitäter** (Dauer 8 Monate) oder zur **Flugbegleiterin** (6 Monate) vom Bundesfinanzhof anerkannt. Dann aber wurde es dem Gesetzgeber zu bunt. Er legte 2015 die

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

Erstausbildungsdauer auf mindestens 12 Monate fest – mit verbindlichem Prüfungsabschluss.

- **Aktuell hatte der Bundesfinanzhof über einen Fall aus der guten alten Zeit zu urteilen.** Es ging um die Anerkennung der Ausbildung zum Rettungshelfer, den ein **angehender Verkehrsflugzeugführer als Erstausbildung vorweisen konnte.** Seine „Zweitausbildung“ im Jahre 2011 hatte über 80.000 Euro gekostet, die der Bundesfinanzhof (Az.: VI R 41/20) nun anerkannte. Damals kam es noch nicht darauf an, dass die Ausbildung mit Prüfung nach dem Berufsbildungsgesetz stattfand oder 12 Monate dauerte. Entsprechend konnten dann die Aufwendungen der Schulung zum Verkehrspiloten insgesamt als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemacht werden.

In einem anderen Fall hatte ein Steuerpflichtiger in einem 20 monatigen Praktikum umfangreiche Kenntnisse in der Veranstaltungstechnik und dem Veranstaltungsmanagement erworben. Dies wurde ihm auch in einem **Arbeitszeugnis** bestätigt. Im Anschluss war er selbständig. **Drei Jahre später ließ auch er sich zum Flugzeugführer ausbilden.** Seine Ausbildungskosten erkannte der Bundesfinanzhof (Az.: VI R 22/21) nach den neuen Regeln nicht mehr an. Ohne Abschluss einer Erstausbildung seien diese Kosten nicht als Werbungskosten anzuerkennen, auch wenn die im Berufspraktikum (eben keine Ausbildung!) erworbenen Kenntnisse jahrelang zum Broterwerb gereicht hatten.

6. Die Steuerbegünstigung für geerbte Immobilien...

... gibt es nach dem Gesetz (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG) nur bei „unverzüglicher Selbstnutzung“. Für Juristen bedeutet das innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall, so hatte es zumindest der Bundesfinanzhof festgelegt. **Wenn es allerdings aus besonderen Gründen länger dauert, können Erben nun wieder hoffen.** Müssen nämlich noch Arbeiten am Haus/der Wohnung gemacht werden, die sich hinziehen, darf die 6 Monatsgrenze auch mal um 28 Monate überschritten werden. So nun das FG Münster (Urteil v. 30.6.2022 – Az.: 3 K 3184/17 Erb), nachdem ihm der Bundesfinanzhof (siehe Finanzbrief 6/22) bedeutet hatte, die Sache noch einmal zu überdenken.

- **Zurückverwiesen wurde der Fall einer geerbten Doppelhaushälfte.** Der Vater hatte sie bis zu seinem Tod im Jahr 2013 bewohnt. Die andere Hälfte nutzte der Sohn bereits mit seiner Familie. Nach der Erbschaft verband der Sohn recht zügig beide Doppelhaushälften baulich und katastermäßig zu einer Einheit. Aber erst nach Abschluss der umfangreichen Sanierungs- und Renovierungsarbeiten (2016) nutzte er die so verbundenen Doppelhaushälften als eigene Wohnung.

Das Finanzamt erkannte den späten Einzug nicht als steuerbegünstigt an, das Finanzgericht ignorierte seine Verteidigung des späten Einzugs gerade **wegen der 6-Monatsgrenze,** obgleich nach dem Tod des Vaters unmittelbar mit

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

der Renovierung begonnen worden war. Die Maßnahmen dauerten wegen einer langwierigen Trockenlegung des Kellers länger, unter anderem, weil Handwerker nicht zu finden waren. Die Sache ging zum BFH, der verwies sie noch mal zum FG zurück.

Im zweiten Anlauf wurde der Tonfall des Urteils gemäßigt: Angemessen sei zwar ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann aber auch noch eine „unverzögliche Selbstnutzung“ vorliegen.

- **Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall nachweisbar darlegen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung entschlossen hat, aus welchen Gründen** der tatsächliche Einzug sich verzögerte und warum er diese Gründe **nicht zu vertreten** hat. Dabei muss er bei Renovierung und Mängelbeseitigung unangemessene Verzögerungen vermeiden. Ein unverhältnismäßiger Aufwand zur zeitlichen Beschleunigung (das Finanzamt kritisierte den unterbliebenen Einsatz spezieller Trocknungsgeräte für den durchfeuchteten Keller) ist jedoch nicht erforderlich.

Nun wurde auch die bereits im Januar 2014 erfolgte Zusammenschaltung der Netzwerktechnik in Eigenleistung anerkannt und Angebote für eine Zusammenlegung der Heizung als Nachweis der Nutzungsabsicht eingeordnet. Mit einem **Durchbruch im gleichen Jahr** hätte der Steuerzahler zudem dokumentiert, dass er die Nutzung nicht nur beabsichtigte. **Da er die Bauvorhaben nicht selbst verzögerte** und die Arbeiten im Rahmen der Möglichkeiten zeitlich angemessen gefördert hatte, war die lange Übergangszeit nicht von ihm zu vertreten. Das FG Münster (Az.: 3 K 3184/17 Erb) gewährte im zweiten Anlauf die Steuerfreiheit des geerbten Familienheims.

7. Schätzungsbefugnis ohne fortlaufende Rechnungsnummern

Der Bundesfinanzhof (Az.: X B 111/22) bestätigt seine Rechtsprechung, nach der die Finanzämter grundsätzlich eine Schätzungsbefugnis bei nicht fortlaufenden Rechnungsnummern haben. Zwar merkt er an, dass die Frage der Hinzuschätzungsbefugnis durch das Finanzamt von den Umständen des Einzelfalls abhängt und daher nicht grundsätzlich bedeutsam sei. Doch drückt er sich auch diesmal um die Frage, ob das Fehlen lückenloser Rechnungsnummern **allein** eine Schätzung notwendig macht. Unternehmen und Selbständige, die Rechnungen schreiben, sollten die Beschlüsse allerdings so verstehen, dass es nicht zwingend noch weitere Anzeichen bedarf. Wenn Rechnungsnummern nicht fortlaufend sind, ist eine Hinzuschätzung schon möglich.

- **Im Fall ging es um einen Hausmeisterservice**, der als Einnahme-Überschuss-Rechner bei einer Betriebsprüfung keine fortlaufenden Nummern in den Ausgangsrechnungen vorweisen konnte. Eine vom Betriebsprüfer

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

vorgenommene Geldverkehrsrechnung stellte fest, dass es Fehlbeträge in der Kasse und umgekehrt Einlagen in erheblicher Höhe gab, so dass eine Hinzuschätzung vorgenommen wurde.

Bei der Höhe der Gewinnerhöhung hielt sich das Finanzamt an die festgestellten jährlichen Beträge der Geldverkehrsrechnung. Zwar konnte der Hausmeister durch Belege nachweisen, dass die Lücken nicht ganz so groß sein konnten, wie vom Finanzamt vorgerechnet, doch grundsätzlich blieb es bei der Hinzurechnung, ausgelöst durch die nicht fortlaufenden Rechnungsnummern.

8. Eine Steuerermäßigung aus der Nebenkostenabrechnung...

... ihres Vermieters **können Mieter in ihrer Steuererklärung nach § 35a Einkommensteuergesetz geltend machen**. Dies gilt auch dann, wenn sie die Verträge mit den Leistungserbringern nicht selbst abgeschlossen haben.

Entsprechend obsiegten Mieter einer Eigentumswohnung, deren Vermieter ihnen mit der Nebenkostenabrechnung die Aufwendungen für **Treppenhausreinigung, Schneeräumdienst, Gartenpflege und die Rauchmelderwartung** aufgeschlüsselt hatte. Finanzamt und Finanzgericht hatten dieses Ansinnen noch abgelehnt, der Bundesfinanzhof aber gab den Mietern recht.

- **Der Steuerermäßigung stehe es nicht entgegen, dass Mieter die Verträge mit den jeweiligen Leistungserbringern nicht selbst abgeschlossen hätten**. Für die Gewährung der Steuerermäßigung sei ausreichend, dass die haushaltsnahen Dienstleistungen (und auch Handwerkerleistungen) ihnen zugute gekommen waren. Soweit das Gesetz weiterhin eine Rechnung verlange und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung zu erfolgen habe, genüge ein **Ausweis durch die Wohnungsnebenkostenabrechnung** oder eine Bescheinigung vom Vermieter, die einem von der Finanzverwaltung anerkannten Muster entspreche.

Daraus müsse sich dann Art, Inhalt und Zeitpunkt der Leistung, sowie Leistungserbringer und Leistungsempfänger, sowie das geschuldete Entgelt einschließlich des Hinweises der unbaren Zahlung ergeben. Da die Nebenkosten meist **überwiesen**, bzw. per **Lastschrift** eingezogen werden, genügt hier wohl eine **Kopie des Zahlungsbelegs**. Lediglich bei sich aufdrängenden Zweifeln an der Richtigkeit dieser Unterlagen bleibt es dem Finanzamt oder Finanzgericht unbenommen, die Vorlage der Rechnungen im Original oder in Kopie vom Steuerpflichtigen zu erfragen. In diesem Fall müsse sich der Mieter die Rechnungen vom Vermieter beschaffen.

9. Ob Kilometerpauschale oder tatsächliche Kfz-Kosten...

... auf der Fahrt zur Arbeit erstattet werden, hatte der Bundesfinanzhof (Az.: VI R 4/21) in einem kniffligen Fall zu entscheiden. Grundsätzlich gibt es für Arbeitnehmer die (bei weitem nicht mehr kostendeckende) Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer auf der Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

- **Aktuell gibt es bei Entfernungen über 20 Kilometer eine Pauschale von 0,38 Euro.** Mit der Entfernungspauschale müssen sich Arbeitnehmer auch begnügen, wenn sie **keine feste erste Tätigkeitsstätte** haben, sondern in einem „**weiträumigen Tätigkeitsgebiet**“ Arbeit verrichten.

Ein von seinem Arbeitgeber ausgeliehener Arbeiter, der im Hamburger Hafen im Laufe des Jahres an **vier verschiedenen Stellen** tätig war und erst am Morgen telefonisch davon unterrichtet wurde, an welchen Betrieb er gerade ausgeliehen würde, verlangte von seinem Finanzamt die **Berücksichtigung der tatsächlich gefahrenen Kilometer und nicht nur der Entfernungspauschale**. Das Finanzamt lehnte mit Hinweis auf die Eigenschaft des Hafengebietes als „weiträumiges Tätigkeitsgebiet“ ab. Auch das Finanzgericht Niedersachsen verwehrte den Ansatz höherer Fahrtkosten.

- **Die Sache ging zum Bundesfinanzhof.** Der stellte fest, dass für die Fahrten des Arbeiters von seiner Wohnung zum Hafen zu Unrecht nur die Entfernungspauschale gewährt worden war. Die Entfernungspauschale gelte für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 4 Einkommensteuergesetz). Ohne erste Tätigkeitsstätte gilt sie auch, wenn der Arbeitnehmer ein „weiträumiges Tätigkeitsgebiet“ typischerweise arbeits-tätiglich aufzusuchen hat.

Allerdings: Ein Tätigwerden in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet liege nur vor, wenn ein Arbeitnehmer die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung **auf einer festgelegten Fläche für den Arbeitgeber** auszuüben hat oder er innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung (auch) eines verbundenen Unternehmens **oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten** tätig wird.

Da der Mann aber bei vier unterschiedlichen Unternehmen tätig wurde, sei er von der Vorschrift zur Entfernungspauschale nicht erfasst. Er sei schließlich nicht auf einer festgelegten Fläche (dem Hamburger Hafengebiet), sondern aufgrund tagesaktueller Weisungen in ortsfesten betrieblichen Einrichtungen (von 4 Kunden) tätig geworden. Dass sich der Einsatzort auf dem Gebiet des Hamburger Hafens befand, war insoweit für das hohe Gericht nicht relevant. Er konnte die vollen Kilometer seiner Fahrten zur Arbeit geltend machen.

10. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Messekosten

Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Messekosten ist schon lange Zeit ein ständiger Streitpunkt. Die Finanzverwaltung legte die Hinzurechnungstatbestände bei Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Eigentum eines anderen - § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG – sehr weit aus. Durch die Rechtsprechung wurden inzwischen deutliche Grenzen gesetzt, insbesondere für produzierende Unternehmen, die Messen als Teil ihrer Außendarstellung und einer Vertriebsunterstützung nutzen:

Bereits der BFH v. 23.03.2022 – III R 14/21, BStBl. II 2022, 559 = GmbHR 2022, 927, verdeutlichte, dass die Hinzurechnung der Messekosten rechtswidrig ist, wenn der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung des Geschäftsgegenstands und der Vertriebswege auf die ständige Verfügbarkeit von Messestandflächen gar nicht angewiesen ist und die Teilnahme an Messen für den Verkauf der Produkte zwar förderlich, aber nicht betriebsnotwendig ist. Unternehmensgegenstand war in dem Urteilsfall die Entwicklung, Herstellung und der Vertrieb von Maschinen.

Dieses Verständnis bestätigte der BFH v. 20.10.2022 – III R 35/21, GmbH-StB 2023, 145 und verfestigt damit die Rechtsprechung.

Sachverhalt und Entscheidung: Die Klägerin – wiederum für ein Produktionsunternehmen – hatte im Erhebungszeitraum an zehn Tagen und drei Standorten an Messen teilgenommen. Der BFH lehnte die Hinzurechnung von Kosten für Messeteilnahme und Messestände erneut ab.

Kein „fiktives“ Anlagevermögen: Die angemieteten Wirtschaftsgüter müssen für eine Hinzurechnung als „fiktives Anlagevermögen“ qualifiziert werden. Als Kontrollfrage hierfür stellt der BFH darauf ab, ob sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen wirtschaftlich nur sinnvoll ausüben lässt, wenn die betroffenen Wirtschaftsgüter – das Eigentum vorausgesetzt – langfristig erworben würden. Die Zeitkomponente ist nicht als bloßer Zeitbegriff im Sinne von „immer“ oder „für alle Zeiten“ zu interpretieren, sondern als ständige wirtschaftliche Notwendigkeit für den Geschäftsbetrieb. Im Entscheidungsfall hätte die Klägerin diese Wirtschaftsgüter aber gerade nicht ständig im Betrieb vorhalten müssen. Es waren keine Umstände erkennbar, nach denen der wirtschaftliche Erfolg der Klägerin vom permanenten Vorhalten der Messestände abhing.

Hinweis:

Aufgrund der aktuellen BFH-Rechtsprechung sollte die Hinzurechnung von Entgelten für Messestandfläche kritisch hinterfragt werden – ggf. auch für vergangene Veranlagungszeiträume. Dabei sollte für das konkrete Geschäftsmodell das wirtschaftliche Gewicht der Messemaßnahmen für den Unternehmenserfolg berücksichtigt werden. Zudem wird im Einzelfall zu klären sein, ob und welche Bestandteile der Messekosten tatsächlich den Charakter einer Miete aufweisen.

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

Enthält der Vertrag neben der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung wesentliche nicht trennbare miet- oder pachtfremde Elemente, liegt ein anderer Vertragstyp oder ein Vertrag eigener Art vor und eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte scheidet ggf. insgesamt aus; eine Aufteilung des Entgelts in hinzurechenbare Miet-/Pachtelemente und nicht-hinzurechenbare Leistungskomponenten scheidet dann aus. Dies bestätigt aktuell der BFH v. 23.03.2023 – III R 5/22, BB 2023, 1110 für Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags gegen die Auffassung der Finanzverwaltung.

11. Abschreibung nach der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer

Das BMF v. 22.02.2023 – IV C 3 – S 2196/22/10006 :005, FR 2023, 283 = BStBl. I 2023, 332 nimmt zu den Voraussetzungen einer Gebäude-AfA nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) Stellung.

Hintergrund: § 7 EStG sieht die Abschreibung von Gebäuden regelmäßig nach pauschalen linearen AfA-Sätze vor (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG für Gebäude im Privatvermögen bei Fertigstellung nach dem 31.12.2022: 3 %). Dies impliziert eine typisierte Nutzungsdauer – unabhängig von der Nutzung und Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen (bei Fertigstellung nach dem 01.01.2023: 33 Jahre). Alternativ kann die Abschreibung eines Gebäudes nach der tatsächlichen Nutzungsdauer vorgenommen werden, wenn diese kürzer ist als der Zeitraum, der sich durch den Ansatz der typisierten AfA-Sätze nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 15 EStG ergibt (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG). Der Entwurf des JStG 2022 hatte zunächst eine Streichung der Ausnahmeregelung vorgesehen. Die Gebäude-AfA entsprechend einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer blieb aber letztendlich doch erhalten. Sie setzt allerdings den Nachweis der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer durch den Steuerpflichtigen voraus.

BMF-Schreiben: Das BMF-Schreiben bezieht sich ausdrücklich auf die Rechtsprechung des BFH v. 28.07.2021 – IX R 25/19, DStR 2022, 1097. Der XI. Senat hatte den Steuerpflichtigen zugestanden, den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes durch jede Darlegungsmethode zu führen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint, soweit daraus Rückschlüsse auf die maßgeblichen Determinanten (z. B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen) ermöglicht werden. In ihrem aktuellen Schreiben legt die Finanzverwaltung nun wiederum strengere Nachweisbedingungen fest, indem auf in erhöhtem Maße bestehende Mitwirkungspflichten rekuriert wird. 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 (Tz. 22). Das BMF legt weitere Beurteilungsaspekte für bestimmte Sachverhaltskonstellationen fest. Die bloße Übernahme einer

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten reicht für die Finanzverwaltung gerade nicht aus.

Hinweis:

Das BMF-Schreiben wirkt praktisch als „**Nicht-Anwendungserlass**“ der BFH-Rechtsprechung. Es bindet die Finanzverwaltung, nicht jedoch die Gerichte. Das FG Münster v. 14.02.2023 – 1 K 3840/19 F, rkr., EFG 2023, 528 mit Anm. Blechschick hat inzwischen unter Bezug auf den BFH v. 28.07.2021 – IX R 25/19, DStR 2022, 1097 wiederum ein **Wahlrecht** des Steuerpflichtigen zur Abschreibung nach einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer anerkannt. Über eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer ist danach keine Gewissheit erforderlich, sondern allenfalls größtmögliche **Wahrscheinlichkeit**. Eine Schätzung des Steuerpflichtigen ist nur zu verwerfen, „wenn sie eindeutig außerhalb des angemessenen Schätzungsrahmens“ liegt. Die Schätzung kann auch auf dem Verfahren der Gebäudesachwertermittlung nach der ImmoWertVO basieren, obwohl diese nicht primär auf die Ermittlung der tatsächlichen Nutzungsdauer i. S. d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG abzielt. Das FG Münster ließ keine Revision gegen das Urteil zu, da die Entscheidung unter Anwendung allgemein anerkannter Rechtsprechungsgrundsätze getroffen wurde.

12. Höhe der Aussetzungszinsen

Das FG Münster v. 08.03.2023 – 6 K 2094/22 E, EFG 2023, 737 mit Anm. Niesettege, Rev. VIII R 9/23 beurteilte die Höhe der Aussetzungszinsen von 6 % p.a. ab 2019 als verfassungskonform.

Hintergrund: Wird gegen einen Bescheid Einspruch eingelegt, besteht eine mögliche Zahlungspflicht weiter. Die Finanzverwaltung kann jedoch die Aussetzung der Vollziehung gewähren, so dass vorerst keine Zahlungen zu leisten sind (§ 361 AO). Bleibt der Einspruch erfolglos ist der geschuldete und ausgesetzte Betrag zu verzinsen (§ 237 AO). Der Zinssatz für die **Aussetzungszinsen** beträgt 0,5 % im Monat d. h. 6 % im Jahr (§ 238 AO).

Rechtsfrage: Streitig ist die Höhe der Aussetzungszinsen von derzeit 6 % p.a. (§ 238 AO). Das BVerfG v. 08.07.2021 – 1 BvR 2237/14, FR 2022, 367 hatte für steuerliche Nachzahlungszinsen den Zinssatz von 6 % p.a. für Zeiträume ab 2014 als verfassungswidrig erachtet und für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 für unanwendbar erklärt.

Entscheidung des FG: Das FG Münster beurteilt – wie schon weitere Finanzgerichte – die Höhe der Aussetzungszinsen ab dem 01.01.2019 als verfassungsgemäß, ließ aber die Revision für eine höchstrichterliche Klärung zu.

Hinweis:

Es ist zur Zeit nicht absehbar, ob der BFH die Höhe der Aussetzungszinsen anders beurteilen wird. Das BVerfG hat seine Rechtsprechung zu Nachzahlungszinsen ausdrücklich nicht auf andere Verzinsungstatbestände ausgedehnt und

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

scheint die Zinshöhe für Aussetzungszinsen als grundgesetzkonform zu erachten, da die Aussetzung und damit auch die Verzinsung durch den Steuerpflichtigen gesteuert werden kann. Dennoch wird die Verfassungskonformität der Höhe von Aussetzungszinsen im Schrifttum bezweifelt. Im Einzelfall sollte daher erwogen werden, entsprechende Zinsbescheide mit **Einspruch** anzufechten bzw. einen **Zinsverzicht** aus Billigkeitsgründen zu beantragen.

13. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei unverzinslichen Forderungen gegen Gesellschafter

Der BFH v. 22.02.2023 – I R 27/20, DStR 2023, 1117 hatte über die Fremdüblichkeit der Verzinsung einer Darlehensforderung zwischen einer GmbH (Klägerin) und ihrem Gesellschafter zu entscheiden. Er beurteilte das Darlehen im Entscheidungsfall als „privaten Gelegenheitskredit“, für den andere Maßstäbe als für sog. „Konzerndarlehen“ heranzuziehen sind.

Sachverhalt: Streitig ist der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) aufgrund unverzinslicher Forderungen einer GmbH an ihren Gesellschafter. Zwischen der GmbH und ihrem Anteilsinhaber (60 %) und Geschäftsführer bestand einer Betriebsaufspaltung und eine umsatzsteuerliche Organschaft. Die GmbH führte ein Verrechnungskonto gegenüber diesem Gesellschafter, welches u. a. Gehaltsabschläge, Zahlungsflüsse mit Bezug zur Betriebsaufspaltung und zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft sowie Zahlungen der GmbH an oder für Rechnung des Gesellschafters erfasste. Seit dem Veranlagungszeitraum 2000 wies die GmbH zu den Bilanzstichtagen einen Saldo zu ihren Gunsten (Forderung) aus. Es erfolgte zunächst keine Verzinsung der Forderungen. Das Finanzamt setzte u. a. für die Streitjahre 2014 und 2015 einkommens- und gewerbeertragserhöhend vGA („Nichtverzinsung der Forderung“) fest. Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Situation des A im Jahr 2014 ging das Finanzamt ferner davon aus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter keine weiteren Ausreichungen mehr vorgenommen hätte. Es erkannte daher das Darlehen nicht an und buchte einen Teil des Forderungsgesamtbetrags zum 31.12.2014 aus. Die daraus resultierende bilanzielle Gewinnminderung neutralisierte es durch den Ansatz einer entsprechend hohen vGA. Die vGA aufgrund der zinslosen Überlassung des verbleibenden Forderungsbetrags sei unter Ansatz eines fremdüblichen Zinssatzes von 4,5 % zu bewerten.

Entscheidung: Auch der I. Senat des BFH bestätigte eine vGA der GmbH an ihren Gesellschafter.

vGA: Der BFH ging aus Sicht der GmbH von einer vGA in Form einer verhinderten Vermögenmehrung aus. Zwar herrschte in den Streitjahren ein Niedrigzinsniveau, d. h. eine Alternativanlage bei einer Bank hätte nur zu einem „nahe-Null-Zins“ erfolgen können bzw. hätte Verwarentgelt ausgelöst. Eine solche Alternativanlage bei einer Bank (Habenzins) ist jedoch nach Auffassung des I. Senats nicht der alleinige Fremdvergleichsmaßstab. Der Entzug von Liquidität nimmt der überlassenden Gesellschaft nämlich zumindest die Möglichkeit, mit der eigenen

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

Geschäftstätigkeit eine Eigenkapitalverzinsung herbeizuführen. Auch sei es zwischen fremden Dritten grundsätzlich nicht vorstellbar, Kapital unentgeltlich und ohne Sicherheiten zu überlassen. Daher seien in einen Fremdvergleich auch die Zinsen, welche Banken für Darlehen verlangen (Sollzinsen) einzubeziehen – es kommt im Ergebnis ein „sich zwischen Haben- und Sollzinssatz bewegender“ Zinssatz in Betracht.

Höhe des fremdüblichen Zinssatzes: Das Finanzamt und das Finanzgericht hatten die Höhe des fremdüblichen Zinssatzes auf 4,5 % geschätzt. Hierzu war das FG von banküblichen Habenzinssätzen von „wenig über der 0 %-Marke“ ausgegangen und bankübliche Sollzinssätze für revolving Kredite und Überziehungskredite an Privathaushalte von ca. 9 % (das entspricht auch aktuell dem Überziehungszins). Der I. Senat des BFH bestätigt seine ständige Rechtsprechung zu dem Grundsatz der sog. „**Margenteilung**“ (BFH v. 28.02.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307) und lehnte eine Bandbreitenbetrachtung unverändert ab. Daher setzte er einen Wert von 4,5 % an, nämlich die Mitte zwischen 0 % und 9 %.

Die Ausführungen in diesem Mandantenrundsreiben können die zu Grunde liegenden Sachverhalte oft nur sehr verkürzt wiedergeben. Für weitergehende Auskünfte, insbesondere soweit Ihnen die gegebenen Informationen als Grundlage für Entscheidungen dienen, stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

JU-Steuerberatungsgesellschaft mbH
Baden-Baden

Blust

Huber

Dr. Timmerbeil