

Steuerermäßigung bei ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen

Der BFH hat eine wichtige Entscheidung zur Gewährung der Einkommensteuerermäßigung bei ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen getroffen und dabei den Anwendungsbereich der Steuerermäßigung deutlich ausgeweitet, wovon auch viele andere Stpfl. profitieren werden. Danach ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer (ESt) für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen auf Antrag um 20 %, höchstens jedoch um 4 000 €, der Aufwendungen des Stpfl. Ausdrücklich ist geregelt, dass die Steuerermäßigung auch in Anspruch genommen werden kann für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Stpfl. wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind.

Im Streitfall machte die Stpfl. Aufwendungen für die ambulante Pflege zu Gunsten der nicht im Haushalt der Stpfl., sondern in ihrem eigenen Haushalt lebenden Mutter bei ihrer ESt geltend. Die 1933 geborene Mutter der Stpfl. wohnte in einem eigenen Haushalt in C, knapp 100 km vom Wohnort der Stpfl. entfernt. Sie bezog im Streitjahr eine Rente sowie ergänzende Leistungen der Sozialhilfe.

Am 26.1.2015 schloss die Stpfl. mit der Sozialstation in C eine Vereinbarung zur Erbringung von Pflegeleistungen ab. Im Anhang zu diesem Vertrag waren die Leistungen wie folgt aufgeschlüsselt: Einkaufen; Betreuung, Begleitung, Pflege und Hauswirtschaft. Im Eingang des Vertrags war die Mutter der Stpfl. als Leistungsnehmerin aufgeführt. Der Vertrag sowie der Anhang hierzu waren im Textfeld „Leistungsnehmer/in“ von der Stpfl. unterschrieben. Die von der Sozialstation gestellten Rechnungen wiesen die Mutter als Rechnungsempfängerin aus. Übersandt wurden die Rechnungen an die Stpfl., die sie auch durch Banküberweisung beglich. Der Gesamtbetrag

für die Inanspruchnahme der von der Sozialstation gegenüber der Mutter der Stpfl. erbrachten Leistungen betrug im Streitjahr 1 071 €.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Stpfl. diesen Betrag geltend und begehrten die Steuerermäßigung. Dies lehnte das Finanzamt ab. Der BFH entschied nun mit Urteil v. 12.4.2022 (Az. VI R 2/20) im Grundsatz zu Gunsten der Stpfl., konnte aber den Streitfall noch nicht abschließend entscheiden, da die Vorinstanz (das Finanzgericht) zu bestimmten Fragen keine Feststellungen getroffen hatte.

Der BFH stellt insoweit folgende Grundsätze heraus:

- **Begünstigt sind nur eigene Aufwendungen des Stpfl.**, die dessen persönliche Leistungsfähigkeit mindern. Denn es entspricht allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts, dass ein Stpfl. Aufwendungen eines Dritten grundsätzlich nicht abziehen kann. Deshalb setzt die Steuerermäßigung voraus, dass der Stpfl. selbst verpflichtet ist, die Aufwendungen für die Inanspruchnahme der begünstigten Leistungen zu tragen. Aufwendungen Dritter sind auch im Rahmen der Steuerermäßigung steuerlich nicht zu berücksichtigen.
- Die in § 35a EStG genannten **Pflege- und Betreuungsleistungen** sind personen- wie haushaltsbezogene Dienstleistungen, die zu den im Leistungskatalog der Pflegeversicherung

aufgeführten Pflege- und Betreuungsleistungen zählen. Hierzu gehören insbesondere neben sogenannten Grundpflegemaßnahmen und damit Maßnahmen der unmittelbaren Pflege am Menschen (Körperpflege, Ernährung und Mobilität) auch Leistungen zur hauswirtschaftlichen Versorgung, wie Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung. Voraussetzungen oder Einschränkungen hinsichtlich eines Grads der Pflegebedürftigkeit enthält das Gesetz nicht.

- Anders als die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen im eigenen Haushalt, ist die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen auch dann zu gewähren, wenn die Pflege- und Betreuungsleistungen nicht im eigenen Haushalt des Stpfl., sondern **im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person** ausgeübt oder erbracht werden. Dahingehende Aufwendungen können daher auch von Stpfl. (z. B. Angehörigen) geltend gemacht werden, die diese Aufwendungen getragen haben.
- Die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen ist auch nicht auf die Kosten für Dienstleistungen beschränkt, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind. Die im Gesetz genannte dahingehende Beschränkung bezieht sich lediglich auf Aufwendungen, die dem Stpfl. wegen der Unterbringung in

THEMEN IN DIESER AUSGABE

1... Steuerermäßigung bei ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen

2... FinVerw nimmt Stellung zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen („Bitcoin“ usw.)

2... Minderung des Gewinns durch gestiegene Energiekosten: Anpassung der Vorauszahlungen

3... Energetische Sanierungsmaßnahmen an Immobilien

4... Drittes Entlastungspaket: Weitere Entlastungsmaßnahmen vorgesehen

5... Änderungen im Bewertungsgesetz

5... Keine erweiterte Grundstückskürzung im Fall einer Betriebsverpachtung

6... Einnahmenüberschussrechnung: Zeitliche Zuordnung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben

einem Heim oder zur dauernden Pflege (in einem Heim) erwachsen.

- Die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Stpfl. wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, setzt weder den Erhalt einer Rechnung noch die Einbindung eines Kreditinstituts in den Zahlungsvorgang voraus. Derartige Einschränkungen gelten nur für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen und für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen.

Handlungsempfehlung: Im Streitfall muss nun aber noch geklärt werden, ob vorliegend Aufwand der Mutter vorlag (dann kann die Steuerermäßigung bei der Tochter nicht gewährt werden) oder aber Aufwand der Tochter. Zwingend muss also der Stpfl., der die Kosten trägt und dann auch steuerlich geltend machen will, Leistungsempfänger sein. Dies sollte in der Praxis aus dem Vertrag mit dem Pflegedienstleister eindeutig hervorgehen.

Grundsätzlich können Aufwendungen für Pflege- und Betreuungsleistungen auch im Rahmen von sogenannten außergewöhnlichen Belastungen steuerliche Berücksichtigung finden. Das Vorliegen der Voraussetzungen für diese Handhabung ist im Einzelfall zu prüfen. Für die dann als „zumutbare Belastung“ nicht abzugsfähigen Kostenanteile kann wiederum die oben beschriebene Steuerermäßigung gem. § 35a EStG in Anspruch genommen werden.

FinVerw nimmt Stellung zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen („Bitcoin“ usw.)

Mit Schreiben vom 10.5.2022 (Az. IV C 1 – S 2256/19/10003 :001) hat die FinVerw nun erstmals eine bundesweit einheitliche Verwaltungsanweisung zur steuerlichen Behandlung von Token im Allgemeinen und virtuellen Währungen wie z. B. Bitcoin im Speziellen veröffentlicht. Dies ist für die Praxis von besonderer Bedeutung.

Das umfangreiche Schreiben behandelt verschiedene Krypto-Sachverhalte, die technisch erläutert und ertragsteuerrechtlich eingeordnet werden. Neben dem An- und Verkauf etwa von Bitcoin oder Ether betrifft dies insbes. die Blockerstellung (bei Bitcoin Mining genannt). Daneben

beschäftigt sich das Schreiben mit Staking, Lending, Hard Forks, Airdrops, den ertragsteuerrechtlichen Besonderheiten von Utility und Security Token sowie Token als Arbeitnehmereinkünfte. Den Ausführungen zur ertragsteuerlichen Beurteilung verschiedenster Tätigkeiten im Zusammenhang mit virtuellen Währungen und mit sonstigen Token sind ausführliche technische Erläuterungen vorangestellt.

Inhaltlich herauszustellen ist, dass der **An- und Verkauf von virtuellen Währungen** im Regelfall nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern steuerlich als sonstige Einkünfte erfasst wird, so dass dies steuerlich nur dann relevant ist, wenn zwischen An- und Verkauf die Einjahresfrist für die steuerliche Erfassung von privaten Veräußerungsgeschäften noch nicht abgelaufen ist.

Anders kann die **aktive Tätigkeit** (Fälle des sog. Minings, Stakings, der aktiven und passiven Airdrops, Forks etc.) zu beurteilen sein. Insoweit wird der Stpfl. ggf. im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit aktiv, so dass Wertsteigerungen stets steuerlich zu erfassen sind. Dies ist allerdings nach Lage des Einzelfalls zu beurteilen. Mining und Forging können je nach den Umständen des Einzelfalls eine private oder eine gewerbliche Tätigkeit sein. Eine gewerbliche Tätigkeit liegt insbesondere nur dann vor, wenn Gewinnerzielungsabsicht und Wiederholungsabsicht bestehen. Die Blockerstellung ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Sie muss auf Dauer dazu geeignet sein, aus dieser Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen.

Hinweis: Sind die Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token Betriebsvermögen, sind die Veräußerungserlöse Betriebseinnahmen.

Beim **Lending** werden Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstige Token gegen eine Vergütung zur Nutzung überlassen. Werden dem Privatvermögen zuzuordnende virtuelle Währungen überlassen, so sind die erzielten Erlöse als sonstige Einkünfte bei der Einkommensteuer zu erfassen. Sofern die virtuellen Währungen dem Betriebsvermögen zugeordnet sind, fallen beim Lending Betriebseinnahmen an.

Daneben spielen in der Praxis **Airdrops** eine wichtige Rolle:

- Bei einem Airdrop werden Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstige Token „unentgeltlich“ verteilt. In der Regel handelt es sich dabei um Marketing-Aktionen, deren Ausgestaltung unterschiedlich sein kann. Mit einem Airdrop kann z. B. die Auflage verbunden sein, dass die Teilnehmenden

mehrere Online-Formulare ausfüllen müssen.

- Steuerlich kann dies relevant sein: Hängt die Zuteilung der Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token davon ab, dass Stpfl. Daten von sich zur Verfügung stellen, die über die Informationen hinausgehen, die für die schlichte technische Zuteilung oder Bereitstellung erforderlich sind, liegt in der (personenbezogenen) Datenüberlassung eine als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer unterliegende Leistung der Stpfl., für die sie als Gegenleistung Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstige Token erhalten.

- Ist der Airdrop darauf ausgerichtet, dass neben einer Leistung auch „der Zufall“ über den Erhalt von Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token entscheidet, wird der Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung durch das „Zufallselement“ unterbrochen oder überlagert.

Hinweis: Die passive Spekulation mit Krypto Assets ist für Privatinvestoren somit nach einem Jahr Haltedauer steuerfrei, solange sie die Schwelle zum „gewerblichen Händler“ nicht überschreitet. Eine präzise Bestimmung dieser Schwelle fehlt allerdings weiterhin.

Minderung des Gewinns durch gestiegene Energiekosten: Anpassung der Vorauszahlungen

Führen die gestiegenen Energiekosten zu einer Minderung des voraussichtlichen Gewinns im Jahr 2022, so bietet sich eine Anpassung der Steuervorauszahlungen an, um die Liquidität zu schonen. Insoweit muss auf Basis einer aktuellen BWA und einer Hochrechnung bis zum Jahresende eine Prognose des voraussichtlichen Gewinns erfolgen und diese dem Finanzamt übermittelt werden, um auf dieser Basis die Steuervorauszahlungen anzupassen. Ggf. werden auch bereits gezahlte Vorauszahlungen wieder erstattet, wenn sich nach der Prognose ein geringeres Vorauszahlungssoll ergibt.

Allerdings kann bei einem solchen Anpassungsantrag nicht isoliert die Belastung durch die gestiegenen Energiekosten angesetzt werden, sondern auch alle anderen positiven wie negativen Entwicklungen müssen in diese Ergebnisprognose einfließen.

Energetische Sanierungsmaßnahmen an Immobilien

a) Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

Energetische Sanierungsmaßnahmen an ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden werden steuerlich durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer gefördert. Im Kern gelten folgende Grundsätze:

Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum	
Fördervoraussetzung	Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum. Die Immobilie muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als zehn Jahre sein.
Restriktionen	Eine Förderung scheidet aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. So also bei vollständiger oder auch teilweiser Vermietung der Immobilie. Unschädlich ist, wenn Teile der Immobilie als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden.
Höhe der Steuerermäßigung	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden.
Förderfähige Maßnahmen	<ul style="list-style-type: none"> - Wärmedämmung von Wänden, - Wärmedämmung von Dachflächen, - Wärmedämmung von Geschossflächen, - Erneuerung der Fenster und Außentüren, - Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage, - Erneuerung der Heizungsanlage, - Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung, - Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind, - einschließlich der Kosten der Energieberatung. <p>Wichtig: Die jeweiligen technischen Mindestanforderungen sind in einer Verordnung festgehalten.</p>
Keine Mehrfachförderung	Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch, kann die Steuerermäßigung für diese Aufwendungen (insgesamt) nicht geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt, wenn Stpfl. zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen (z. B. KfW-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.
Fachunternehmen	Die Sanierungsmaßnahmen müssen zwingend durch ein Fachunternehmen durchgeführt werden. Danach sind Fachunternehmen alle Unternehmen, die in einem der folgenden Gewerke tätig sind: Mauer- und Betonbauarbeiten, Stukkateurarbeiten, Maler- und Lackierungsarbeiten, Zimmer-, Tischler- und Schreinerarbeiten, Wärme-, Kälte- und Schallisierungsarbeiten, Steinmetz- und Steinbildhauarbeiten, Brunnenbauarbeiten, Dachdeckerarbeiten, Sanitär- und Klempnerarbeiten, Glasarbeiten, Heizungsbau und -installation, Kälteanlagenbau, Elektrotechnik- und -installation, Metallbau. Dabei sind nur die Maßnahmen förderfähig, die ein Fachunternehmen im Rahmen seines Gewerbes durchführt.

Hinweis: Wird im Zusammenhang mit der energetischen Sanierung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäudes auch die Wohnfläche desselben erweitert (z. B. durch den Einbau einer Gaube, eine Dachgeschossaufstockung oder einen Anbau), unterfallen auch die am neuen Gebäudeteil verwirklichten energeti-

schen Maßnahmen der steuerlichen Förderung.

Von besonderer Bedeutung sind die **einzuhaltenden technischen Mindestanforderungen**, die in einer Rechtsverordnung festgehalten sind. Die Einhaltung dieser Anforderungen muss zwingend von dem ausführenden Fachunternehmen bescheinigt werden. Für die Bescheinigung sind die amtlich vorgeschriebenen Muster zu verwenden.

Hinweis: Werden energetische Maßnahmen an einem aus mehreren selbst genutzten **Eigentumswohnungen** bestehenden Gebäude durchgeführt, ist grundsätzlich für jede einzelne Eigentumswohnung eine Bescheinigung auszustellen. Es wird nicht beanstandet, dass das ausführende Fachunternehmen aus Vereinfachungsgründen eine Gesamtbescheinigung ausstellt, wenn es sich entweder um das Gesamtgebäude betreffende Sanierungsaufwendungen handelt oder die auf das Sondereigentum einzelner Wohnungen entfallenden Aufwendungen den einzelnen Wohnungen klar und eindeutig zugeordnet werden können. Hat die Wohnungseigentümergeinschaft zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben und Interessen einen Verwalter bestellt, ist dieser als Auftraggeber zu adressieren. Der Verwalter kann in diesen Fällen die anteiligen auf das Miteigentum entfallenden Aufwendungen nach dem Verhältnis des Miteigentumsanteils aufteilen und dem einzelnen Wohnungseigentümer mitteilen.

b) Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen

Bei kleineren Maßnahmen an selbst genutzten Immobilien bzw. solchen, bei denen die technischen Anforderungen für die Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen nicht eingehalten oder nachgewiesen werden können, kann ggf. die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für Handwerkerleistungen genutzt werden. Gefördert werden allgemein Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen. Insoweit sind allerdings die Begrenzungen zu beachten, insbesondere:

- Gefördert wird nur der vom Handwerker in Rechnung gestellte Lohnanteil, Fahrtkosten sowie anteilige Maschinenkosten und nicht die Materiallieferungen und
- pro Jahr können maximal Aufwendungen i. H. v. 6 000 € angesetzt werden, welche dann mit einer Steuerermäßigung von 20 % gefördert werden. Es kann also maximal eine Steuerermäßigung von 1 200 € im Kalenderjahr geltend gemacht werden.

Vorliegen muss eine Rechnung des Handwerkers und die Rechnung muss zwingend mittels Zahlung auf ein Bankkonto des Handwerkers beglichen werden. Darüber hinaus werden allerdings keine besonderen Anforderungen gestellt. Insbesondere gibt es keine Vorgaben hinsichtlich des technischen bzw. energetischen Standards.

c) **Energetische Sanierung bei vermieteten Immobilien**

Energetische Sanierungen an einer vermieteten Immobilie können in aller Regel unmittelbar als Werbungskosten im Jahr der Zahlung steuermindernd geltend gemacht werden. Sofort abzugsfähige **Erhaltungsaufwendungen** liegen grds. immer dann vor, wenn die Maßnahmen weder zu einer Erweiterung der Immobilie (d.h. weder zu einer Vergrößerung der nutzbaren Fläche noch zu einer Vermehrung der Substanz) noch zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen. Unschädlich sind Maßnahmen zur Erhaltung des bisher dagewesenen Wohnstandards. Als Beispiele für sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen betreffend von energetischen Sanierungsmaßnahmen können beispielhaft genannt werden:

- Austausch der Fenster gegen solche nach heutigem Wärmeisolerungsstandard,
- Austausch der Heizungsanlage – auch dann, wenn z. B. Einzelöfen gegen eine Zentralheizung ersetzt werden oder z. B. eine Ölheizung durch eine Wärmepumpe ersetzt wird,
- Einbau einer thermischen Solaranlage zur Unterstützung der Heizung/Warmwasserbereitung,
- Isolierung des Daches,
- Anbringen zusätzlicher Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung,
- Austausch der Allgemeinbeleuchtung gegen energiesparende Lampen.

Fallen größere Aufwendungen an, so ist die Möglichkeit einer **zeitlich gestreckten steuerlichen Geltendmachung** zu prüfen. So ist gesetzlich vorgesehen, dass größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die sich im steuerlichen Privatvermögen befinden und überwiegend Wohnzwecken dienen, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden können. Insoweit besteht ein Wahlrecht.

Hinweis: Eine solche steuerlich gestreckte Geltendmachung macht insbesondere dann Sinn, wenn ansonsten

nur vergleichsweise geringe Einkünfte erzielt werden. Insoweit sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine steuerliche Vergleichsrechnung angestellt werden.

Drittes Entlastungspaket: Weitere Entlastungsmaßnahmen vorgesehen

Als Reaktion auf die deutlich gestiegene Inflation und insbesondere die deutlich gestiegenen Energiepreise sind weitere Entlastungen/Subventionen vorgesehen. Herauszustellen sind folgende steuerliche Aspekte:

Entlastungen im Allgemeinen:

- **Umsatzsteuer auf Gasbezug:** Der Umsatzsteuersatz auf Gasbezug und Fernwärme wird von derzeit 19 % (Regelsteuersatz) ab dem 1.10.2022 und zeitlich befristet bis zum 31.3.2024 auf 7 % abgesenkt werden. Davon profitieren Verbraucher – jedenfalls soweit diese Steuersatzsenkung von den Energieversorgern an die Verbraucher weitergegeben wird. Zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmen (so der Regelfall) profitieren hiervon nicht, da diese die von den Gaslieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Ergebnis nicht tragen.
- **Grundfreibetrag** bei der Einkommensteuer: Zum 1.1.2023 erfolgt eine turnusmäßige Anhebung des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer. Diese muss nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben regelmäßig inflationsbedingt angepasst werden. Ab 1.1.2023 soll Einkommen bis 10 632 € und ab dem 1.1.2024 bis 10 932 € nicht besteuert werden.
- **Anpassung Einkommensteuertarif:** Um eine Steuererhöhung auf Grund der Inflation zu verhindern („kalte Progression“), werden die Tarifeckwerte im Einkommensteuertarif zum 1.1.2023 angepasst. Davon profitieren alle Einkommensteuerpflichtigen.

Bei geringeren Einkünften ist die Steuerentlastung allerdings eher gering.

- **Rentenversicherungsbeiträge:** In Umsetzung von Rechtsprechung des BFH wird die steuerliche Absetzbarkeit von Rentenversicherungsbeiträgen ab dem 1.1.2023 in vollem Umfang zugelassen. Dies betrifft Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, der landwirtschaftlichen Alterskasse,

den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und Basisrentenverträgen, sog. Rürup-Renten.

Entlastungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber:

- Regelmäßig mit der Lohnabrechnung für den Monat September 2022 ist die **Energiepreispauschale** i. H. v. 300 € zur Auszahlung gekommen. Da dieser Betrag aber steuerpflichtig ist, hängt der tatsächliche Auszahlungsbetrag von den übrigen Lohneinkünften und den Lohnsteuerabzugsmerkmalen ab. Sozialversicherungspflichtig ist der Betrag nicht. Bei Minijobbern unterliegt die Energiepreispauschale nicht der Besteuerung und wird daher in vollem Umfang an den Arbeitnehmer ausgezahlt.
- Der höchst-zulässige **Arbeitslohn** pro Arbeitstag bei der **Lohnsteuerpauschalierung** für kurzzeitig Beschäftigte soll ab 1.1.2023 von 120 € auf 150 € erhöht werden.
- **Steuerfreie Sonderzahlung:** Zur Abfederung der gestiegenen Lebenshaltungskosten bleiben Leistungen an Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn im Zeitraum bis zum 31.12.2024 bis zu einem Betrag von 3 000 € steuerfrei (sog. Inflationsprämie). An den Zusammenhang zwischen Leistung und Preissteigerung werden keine besonderen Anforderungen gestellt. Es genügt, wenn der Arbeitgeber bei Gewährung der Leistung in beliebiger Form (zum Beispiel durch entsprechenden Hinweis auf dem Überweisungsträger im Rahmen der Lohnabrechnung) deutlich macht, dass diese im Zusammenhang mit der Preissteigerung steht. Der Rahmen von 3 000 € kann auch durch mehrere Zahlungen genutzt werden.
- **Home-Office-Pauschale:** Die Home-Office-Pauschale soll zeitlich nun unbefristet gewährt werden (aktuell befristet bis zum 31.12.2022) und die Tagespauschale von 5 € soll ab 2023 für maximal 200 Tage im Jahr in Anspruch genommen werden können, so dass sich ein Abzugsbetrag von maximal 1 000 € pro Jahr ergibt (aktuell max. 600 €). Erweiternd gilt zukünftig, dass wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig ist, wenn die Tätigkeit am gleichen Kalendertag auch auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Ausgeschlossen ist die Tagespauschale, soweit für die Wohnung Unterkunfts-kosten im Rahmen

einer doppelten Haushaltsführung oder eines häuslichen Arbeitszimmers geltend gemacht werden. Die Home-Office-Pauschale soll wie bislang weiterhin sowohl für den Betriebsausgabenabzug (z. B. bei Freiberuflern) als auch beim Werbungskostenabzug (z. B. bei Arbeitnehmern) gelten. Die Geltendmachung der Home-Office-Pauschale ist nicht an die engen Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer geknüpft.

- **Häusliches Arbeitszimmer:** Mit Wirkung ab 2023 sollen die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer vereinfacht und für einen breiteren Kreis an Stpfl. nutzbar gemacht werden. Es bleibt bei dem grundsätzlichen Abzugsverbot. Abweichend hiervon ist in zwei Fällen ein Abzug zukünftig möglich, und zwar

1. wenn für die betriebliche und berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (so klassisch bei Lehrerinnen und Lehrern, denen in der Schule für die Unterrichtsvorbereitung regelmäßig kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht), können die Aufwendungen für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung pauschal mit dem Betrag von 1 250 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr (Jahrespauschale) abgezogen werden. Insoweit bedarf es nun keines Nachweises der Kosten, sondern es kann die Jahrespauschale von 1 250 € angesetzt werden.

2. Bildet das Arbeitszimmer darüber hinaus auch den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, können anstelle der Jahrespauschale die tatsächlichen Aufwendungen abgezogen werden.

Nach wie vor ist der Abzug – anders als bei der Home-Office-Pauschale – daran geknüpft, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. Nach wie vor nicht erfasst von dem grds. Abzugsverbot werden Aufwendungen für Arbeitsmittel, wie bspw. Büromöbel und IT-Ausstattung.

Entlastungen für Familien:

- Ab dem Kalenderjahr 2023 soll der **Ausbildungsfreibetrag** von aktuell 924 € auf 1 200 € angehoben werden.

Hilfen für Unternehmen:

- **Umsatzsteuer in der Gastronomie:** Die Absenkung der Umsatzsteuer für Speisen in der Gastronomie auf 7 %

wird verlängert bis zum 31.12.2023, um die Gastronomiebranche zu entlasten.

- Um die energieintensiven Unternehmen angesichts der hohen Preise zu unterstützen, wird der sogenannte **Spitzenausgleich bei den Strom- und Energiesteuern** um ein weiteres Jahr verlängert.

Änderungen im Bewertungsgesetz

Im Bewertungsgesetz sollen insbesondere das Ertrags- und Sachwertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke sowie die Verfahren zur Bewertung in Erbbaurechtsfällen und Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden an die geänderte Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 14. Juli 2021 (BGBl. I S. 2085) angepasst werden.

Dabei soll sichergestellt werden, dass die von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte auf der Grundlage der ImmoWertV ermittelten sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Modellkonformität weiterhin bei der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer sachgerecht angewendet werden können (gilt für Bewertungsstichtage ab dem 31.12.2022).

Darüber hinaus erfolgen Anpassungen an die Rechtsprechung des BFH sowie an die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung (gilt ab dem Tag der Verkündung).

Handlungsempfehlung: Sollte in näherer Zukunft eine Übertragung von Immobilienvermögen beabsichtigt sein, wäre ggfs eine Umsetzung noch vor Ende des Kalenderjahres empfehlenswert.

Keine erweiterte Grundstückskürzung im Fall einer Betriebsverpachtung

Auf Antrag kann bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, bei der Ermittlung der Gewerbesteuer die sog. erweiterte Kürzung gewährt werden, also die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Damit kann im Ergebnis erreicht werden, dass im günstigsten Fall

keine Gewerbesteuer anfällt. Allerdings sind an die Gewährung der erweiterten Grundstückskürzung sehr strenge Bedingungen geknüpft: Unter den Begriff Verwaltung und Nutzung von Grundvermögen fällt außer der Verwendung für den eigenen Bedarf im Allgemeinen die Vermietung und Verpachtung. Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den im Gesetz abschließend aufgezählten unschädlichen Nebentätigkeiten zählt, schließt die erweiterte Kürzung aus.

Insoweit hat das FG Düsseldorf nun mit Urteil v. 22.6.2022 (Az. 2 K 2599/18 G) entschieden, dass

- **im Fall einer Betriebsverpachtung die erweiterte Kürzung nicht zu gewähren ist und**

- die alleinige Vermietung eines Betriebsgrundstücks eine Betriebsverpachtung sein kann, wenn das Betriebsgrundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage der bisherigen gewerblichen Tätigkeit darstellt.

Das Urteil betrifft einen sehr praxisrelevanten Fall. Im Urteilsfall begehrte eine GmbH & Co. KG die erweiterte Kürzung bei der Gewerbesteuer. Der Sachverhalt stellte sich folgendermaßen dar:

- Bis Ende 1987 betrieb die Stpfl. ein Autohaus in eigenen Räumlichkeiten. Das Gebäude hatte sie auf einem Grundstück, das im Eigentum ihrer Gesellschafter (den Eheleuten A und B) stand, selbst errichtet. Ein Teil des Gebäudes nutzte die Stpfl. für ihr Autohaus, einen Teil der Immobilie vermietete sie an Dritte.
- Im November 1987 schlossen die Stpfl. und die Eheleute A und B einen Vertrag mit dem Unternehmen D. Sie vereinbarten, dass D sämtliche Warenbestände, das bewegliche Anlagevermögen und Betriebsvorrichtungen des Autohauses mit Wirkung zum 1.1.1988 erwarb. Der Teil der Immobilie, der bisher für das Autohaus genutzt worden war, wurde ab dem 1.1.1988 an D vermietet. Seit dem Jahr 1988 betreibt D in den angemieteten Räumen ein Autohaus.

Das Finanzamt und dem nun folgend auch das FG Düsseldorf lehnten die Anwendung der erweiterten Grundstückskürzung ab. Vorliegend habe die GmbH & Co. KG eine originäre gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, indem sie D einen Betrieb verpachtet hat. Eine Nutzung von Grundbesitz im Rahmen einer Betriebsverpachtung stelle grundsätzlich keine begünstigte Vermögensverwaltung dar und schließe damit die erweiterte Grundstückskürzung aus.

Entscheidend war der Umstand, dass vorliegend in der Verpachtung der Immobilie eine Betriebsverpachtung zu sehen war. Eine Betriebsverpachtung liegt vor, wenn ein Gewerbetreibender entweder den Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs verpachtet und der Stpfl. gegenüber den Finanzbehörden nicht (klar und eindeutig) die Aufgabe des Betriebs erklärt. Gegenüber der Finanzbehörde wurde unstrittig eine Aufgabeerklärung nicht abgegeben. Im Übrigen stand der Stpfl. vorliegend das sog. Verpächterwahlrecht auch gar nicht zu. Grundsätzlich kann bei einer Betriebsverpachtung der Stpfl. entscheiden, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe behandeln und damit unter Aufdeckung der stillen Reserven die verbliebenen Wirtschaftsgüter in sein Privatvermögen überführen oder ob und wie lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will. Da vorliegend eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG betroffen war und diese auch bei einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit stets steuerliches Betriebsvermögen hat, steht dieser das Verpächterwahlrecht gar nicht zu.

Zudem lag eine Betriebsverpachtung vor, da der für das Autohaus genutzte Teil des bebauten Grundstücks die **einzige wesentliche Betriebsgrundlage des Autohauses** war. Eine Betriebsverpachtung liegt auch dann vor, wenn nur ein Betriebsgrundstück, ggf. i.V.m. Betriebsvorrichtungen, verpachtet wird, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Dies ist bei einem Einzelhandelsbetrieb regelmäßig der Fall, wenn dem Betriebsgrundstück durch seine Lage, den hierdurch bedingten örtlichen Wirkungskreis und den dadurch wiederum bestimmten Kundenkreis im Verhältnis zu den übrigen Wirtschaftsgütern besondere Bedeutung zukommt. Bei Einzelhandelsunternehmen bilden die gewerblich genutzten Räume – anders als bei einem produzierenden Gewerbe – den wesentlichen Betriebsgegenstand, welcher dem Unternehmen das Gepräge gibt und dem Verpächter die Möglichkeit eröffnet, den vorübergehend in eigener Regie eingestellten Betrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses wieder aufzunehmen und fortzuführen.

Demgegenüber gehören bei Einzelhandelsbetrieben das jederzeit wieder zu beschaffende Inventar und andere Gegenstände des Anlagevermögens sowie Warenbestände nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Diese Grundsätze sind auch auf den Betrieb eines Autohauses anzuwenden.

Weiterhin hat das FG in dieser Entscheidung ausgeführt, dass die Konzession ebenfalls nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Autohauses gehöre. Eine Betriebsverpachtung setze nicht voraus, dass der Stpfl. den identischen Betrieb fortführen könne. Ausreichend sei z.B. die Eröffnung eines Autohauses einer anderen Marke oder eines freien Autohauses. Der Verlust des bisherigen Kundenstamms, der Lieferantenbeziehungen und des Geschäftswerts sei insofern ohne Belang.

Handlungsempfehlung: Dieser Fall verdeutlicht, dass solche grundlegenden Strukturentscheidungen eines Unternehmens stets einer steuerlichen Beratung bedürfen.

Einnahmenüberschussrechnung: Zeitliche Zuordnung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben

Wird der steuerliche Gewinn mittels Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, wie insbesondere bei kleineren Gewerbetreibenden oder Freiberuflern, so erfolgt die Erfassung von Einnahmen und Ausgaben grds. bei Zufluss bzw. bei Abfluss. Zur Vermeidung von Zufallsergebnissen gibt es insoweit aber eine Sonderregelung: Regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres (Kj.), zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, werden nicht im Jahr des Zuflusses, sondern in dem Jahr erfasst, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Als „kurze Zeit“ ist ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen anzusehen. Entsprechendes gilt für Ausgaben. Wird also bspw. die Miete für die Geschäftsräume für den Monat Januar 2023, die bis zum dritten Werktag im Januar 2023 zu zahlen ist, bereits am 30.12.2022 überwiesen, so wird diese Ausgabe nach der Sonderregelung steuerlich dem Jahr 2023 zugeordnet.

Die FinVerw und auch die überwiegende Ansicht im Schrifttum geht davon aus, dass diese Sonderregelung einschränkend nur für solche Einnahmen bzw. Ausgaben gilt, die kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht nur gezahlt, sondern

auch fällig geworden sind. Dieses Merkmal der Fälligkeit ist im Gesetz allerdings nicht genannt, daher war dies umstritten. Nun hat der BFH diese Frage geklärt. Im Urteilsfall leistete ein Gewerbetreibender, der den Gewinn mittels Einnahmenüberschussrechnung ermittelte, die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Mai bis Juli 2017 erst am 9.1.2018, machte sie aber als Betriebsausgaben für das Streitjahr 2017 geltend.

Der BFH widersprach dieser Vorgehensweise nun mit Entscheidung vom 16.2.2022 (Az. X R 2/21). Das Gericht stellt klar, dass die Sonderregelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG zum zeitlichen Ansatz regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben voraussetzt, dass sie kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung des Kj. der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht nur gezahlt, sondern auch fällig geworden sind. Zwar handelt es sich bei Umsatzsteuervorauszahlungen nach inzwischen ständiger Rechtsprechung im Hinblick auf deren gesetzlich festgelegte Wiederholung um regelmäßig wiederkehrende Ausgaben. Allerdings ist zu fordern, dass die in Rede stehende Ausgabe innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums vor Beginn bzw. nach Beendigung des Kj. der wirtschaftlichen Zugehörigkeit auch fällig geworden ist. Begründet hat der BFH dies damit, dass die in ihrem Anwendungsbereich eng zu begrenzende Vorschrift Zufallsergebnisse vermeiden wolle, die allerdings einträten, wenn jede zu irgendeinem beliebigen Zeitpunkt des Kj. fällige Ausgabe (bzw. Einnahme) auch dann noch diesem Kj. zugerechnet werde, wenn sie erst kurz nach Beginn des folgenden Kalenderjahres erbracht werde. Ein Verzicht auf die Fälligkeit würde auf eine Übertragung der für die Bilanzaufstellung geltenden Grundsätze auf die Einnahmenüberschussrechnung hinauslaufen und damit dessen Sinn und Zweck erheblich überschreiten.

Handlungsempfehlung: Die zeitlich richtige Zuordnung von Einnahmen bzw. Ausgaben kann verfahrensrechtlich insoweit von Bedeutung sein, wenn sich herausstellt, dass Ausgaben im „falschen“ Jahr geltend gemacht werden und ein Ansatz im anderen „richtigen“ Jahr nur dann möglich ist, wenn dieses verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Insoweit sollte die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben um den Jahreswechsel herum sehr sorgfältig vorgenommen werden.

Hinweis: Die Darstellungen dienen ausschließlich Informationszwecken und ersetzen nicht die Beratung im Einzelfall.

IMPRESSUM / Verantwortlich für den Inhalt:

HSMV – Hansen Schotenroehr Müller Voets Partnerschaftsgesellschaft mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft | Steuerberatungsgesellschaft
Grafenberger Allee 337b | 40235 Düsseldorf