

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 4 Dezember 2022

Herzlich willkommen

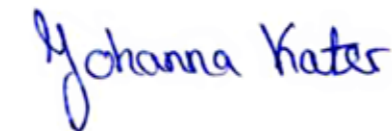
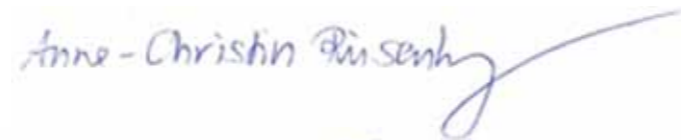
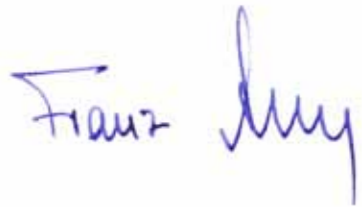
Liebe Leserinnen und Leser,

ein aufregendes Jahr liegt hinter uns und wir alle kennen aus den Medien die großen Herausforderungen, vor denen nicht nur die deutsche Wirtschaft, sondern auch die Privatleute, stehen.

Gemeinsam mit Ihnen konnten wir auch im abgelaufenen Jahr wieder viele Probleme lösen. Wir bedanken uns für die gute Zusammenarbeit und Ihr Vertrauen, das Sie uns auch in schwierigen Zeiten entgegengebracht haben.

Wir wünschen Ihnen ein frohes Weihnachtsfest und für das kommende Jahr viel Glück, Erfolg, Gesundheit und viel Optimismus.

Ihr Team der Kanzlei Anwey



INHALT

Einkommensteuer	3
Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen nach § 35c EStG – Ein „kurzer“ Überblick <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Scheinrenditen aus betrügerischen Anlagemodellen <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Kürzung des Werbungskostenabzugs bei steuerfreien Leistungen aus einem Stipendium <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
Doppelte Haushaltsführung mit Auslandsbezug (FG) <i>Johanna Kater, Steuerberaterin</i>	
Erbschaftsteuer	10
Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt <i>Gunhild Schwarberg, Steuerberaterin</i>	
Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an der Arbeitgeber-GmbH <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Güterstandswechsel und Güterstandsschaukel – der Ausgleichsanspruch <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	
Umsatzsteuer	14
Jahressteuergesetz 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer auf Photovoltaikanlagen <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	

Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen nach § 35c EStG – Ein „kurzer“ Überblick

Manfred Kröger
Steuerberater

Nicht erst seit dem durch Russland in der Ukraine geführten Krieg und die dadurch entstandene Energiekrise, ist die Energiewende auch in den eigenen vier Wänden angekommen. Die Bundesregierung strebt einen „klimaneutralen Gebäudebestand“ an, dahinter steckt jedoch auch ein überzeugendes Ziel für den Klimaschutz. Denn immerhin verursachen Gebäude ein Drittel aller gesamten Treibhausgasemissionen in Deutschland, den größten Anteil daran haben Wohnhäuser: mit 63 Prozent. Wer also seine Immobilie energetisch saniert, tut nicht nur etwas, um den eigenen Energiebedarf zu senken, sondern handelt auch nachhaltig für die Gemeinschaft.

Aber auch für Käufer von Bestandsimmobilien besteht Handlungsbedarf. Seit dem 01.11.2020 gilt das Gebäudeenergiegesetz (GEG). Käufer einer Bestandsimmobilie sind zur energetischen Sanierung verpflichtet, insbesondere bei Ein- und Zweifamilienhäusern, die vor dem 01.02.2002 gebaut wurden. Wer eine solche Immobilie erwirbt, sollte wissen, dass er innerhalb von zwei Jahren nach dem Einzug dieser Pflicht zur Sanierung nachkommen muss, wenn die geltenden Standards nicht eingehalten werden.

Das betrifft insbesondere

- die Dämmung von Rohrleitungen
- das Dämmen des Dachs oder des Dachbodens
- den Austausch der alten Heizung.

Weiterhin dürfen viele Öl- und Gasheizungen nach 30 Jahren Laufzeit nicht mehr betrieben werden.

Altbau-Eigentümer sind grundsätzlich nicht gezwungen, ihr Haus umfassend energetisch zu sanieren, es können aber auch auf sie laut Gebäudeenergiegesetz bestimmte Nachrüst- und Austauschpflichten zukommen.

Da passt es gut, dass der Gesetzgeber zum 1.1.2020 das Einkommensteuergesetz um eine neue Steuerermäßigung, den § 35c EStG, ergänzt hat. Mit dieser Vorschrift sollen energetische Sanierungsmaßnahmen an zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden mittels einem progressionsunabhängigem Steuerabzug steuerlich gefördert werden. Die Maßnahmen müssen nach dem 31.12.2019 begonnen und vor dem 01.01.2030 abgeschlossen sein.

Folgende grundsätzliche Voraussetzungen sieht das Gesetz vor:

- Begünstigt sind Aufwendungen, die einer anspruchsberechtigten Person (zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer) unmittelbar durch die fachgerechte Durchführung einer energetischen Maßnahme entstehen.
- Die Maßnahmen müssen von der anspruchsberechtigten Person an einem Haus oder Ferienhaus (es kommen sowohl Häuser als auch Eigentumswohnungen in Frage, aber auch selbständig nutzbare Gebäudeteile), soweit es bzw. sie in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum belegen ist, durchgeführt werden.
- Das Haus muss zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden.
- Das Haus muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als 10 Jahre sein.
- Steuerlich gefördert werden abschließend aufgezählte Einzelmaßnahmen, die durch ein Fachunternehmen durchzuführen sind.
- Die durchgeführten Maßnahmen müssen von diesem Fachunternehmen durch eine, nach einem amtlich vorgeschriebenen Muster, erstellte Bescheinigung nachgewiesen werden. Weiterhin muss eine Rechnung vorgewiesen und die Zahlung muss unbar erbracht werden. Eine Barzahlung schließt die Förderung aus.
- Die Steuerermäßigung erfolgt nur auf Antrag.
- Ausgeschlossen ist die Förderung, wenn für die Maßnahme ein zinsverbilligtes Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse im Rahmen einer öffentlichen Förderung, z. B. durch die KfW beansprucht werden.

Begünstigte Maßnahmen

Förderfähig sind die Aufwendungen, die der steuerpflichtigen Person unmittelbar durch die fachgerechte Durchführung der energetischen Maßnahme entstehen. Darunter fallen Aufwendungen für das Material sowie den fachgerechten Einbau bzw. die fachgerechte Installation, die Inbetriebnahme von Anlagen und die fachgerechte Verarbeitung durch das jeweilige Fachunternehmen sowie die Kosten für die Beratungs-, Planungs- und Baubegleitungsleistungen durch den Energieberater. Berücksichtigt werden die Aufwendungen einschließlich Umsatzsteuer.

Folgende energetische Maßnahmen am Förderobjekt sind durch § 35c EStG begünstigt:

- Wärmedämmung von Wänden
- Wärmedämmung von Dachflächen
- Wärmedämmung von Geschossdecken
- Erneuerung der Fenster und Außentüren
- Einbau und Erneuerung einer Lüftungsanlage
- Erneuerung der Heizungsanlage
- Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung
- Optimierung bestehender Heizungsanlagen, soweit diese älter als 2 Jahre sind.

Als Aufwendungen für energetische Maßnahmen zählen auch die Kosten für die Erteilung der Bescheinigung des Fachunternehmens über die Ausführung der Sanierungsarbeiten.

Weiterhin sind 50 % der Kosten für Energieberater, die vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) als fachlich qualifiziert zugelassen sind, förderfähig. Voraussetzung ist, dass der Energieberater durch den Steuerpflichtigen mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen beauftragt worden ist.

In dem BFM-Schreiben vom 14.01.2021 ist als Anlage eine nicht abschließende Liste der förderfähigen Einzelmaßnahmen aufgeführt, die unter den im Gesetz und oben aufgeführten Maßnahmenkatalog zu verstehen sind. Diese Anlage ist nicht abschließend, aber allein schon 13 Seiten lang.

Anspruchsberechtigte Person

Die Steuerermäßigung können ausschließlich natürliche unbeschränkt steuerpflichtige Personen auf Antrag hin in Anspruch nehmen, wenn sie ein in ihrem Eigentum stehendes und in der Europäischen Union belegendes Gebäude (begünstigtes Objekt) im jeweiligen Jahr der Förderung zu eigenen Wohnzwecken nutzen.

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Eine Wohnung wird zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn sie zumindest zeitweise vom Eigentümer tatsächlich genutzt wird. Ausreichend ist, wenn die Wohnung im Zusammenhang mit der energetischen Maßnahme nutzbar gemacht wird. Im Bereithalten einer tatsächlich leerstehenden Wohnung liegt grundsätzlich keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Ein Leerstand vor Beginn der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist jedoch unschädlich, wenn er mit der beabsichtigten Nutzung des begünstigten Objekts zu eigenen Wohnzwecken zusammenhängt. Ein Zusammenhang ist regelmäßig gegeben, wenn die energetischen Maßnahmen unmittelbar vor Beginn der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken erfolgen (z. B. zwischen dem

Erwerb und dem Einzug). Dies gilt auch für mehrjährige Sanierungsmaßnahmen, wenn der Leerstandszeitraum zwischen dem Beginn der energetischen Sanierungsmaßnahme und dem Einzug durch die Gesamtbaumaßnahme bedingt ist.

Eine Wohnung wird zu eigenen Wohnzwecken durch die anspruchsberechtigte Person genutzt, wenn diese die Wohnung allein, mit ihren Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten bewohnt.

Die Anspruchsvoraussetzungen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und Eigentum müssen in jedem VZ des Förderzeitraumes vorliegen. Gibt die steuerpflichtige Person die Nutzung des begünstigten Objekts zu eigenen Wohnzwecken auf, z. B. durch Auszug, Vermietung oder Veräußerung, kann sie letztmalig im Veranlagungszeitraum der Aufgabe der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken die Steuerermäßigung nach § 35c EStG geltend machen. Dies gilt auch, wenn das Objekt nach Beendigung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken leer steht.

Fachgerechte Durchführung

Von einer fachgerechten Durchführung ist auszugehen, wenn die energetische Maßnahme von einem Fachunternehmen, das in der Liste des § 2 Absatz 1 ESanMV aufgeführt ist, vorgenommen wurde. Die fachgerechte Durchführung durch ein Fachunternehmen ist auch in den Fällen zu bejahen, in denen ein angestellter Meister im Fachunternehmen tätig ist und mit der Durchführung der energetischen Maßnahme betraut war. Zentrale Voraussetzung ist, dass die jeweilige energetische Maßnahme zum Gewerk des ausführenden Unternehmens gehört. Unter Gewerk versteht man die Arbeiten der verschiedenen bei der Bauausführung tätig werdenden Handwerker. Diese sind gegebenenfalls je nach Handwerksberuf reglementiert. Ein Maurer ist zum Beispiel kein Ansprechpartner für das Verlegen von Leitungen oder das Decken eines Dachs. Die entsprechenden Sanierungsmaßnahmen müssen also zum angebotenen Leistungsspektrum des Betriebs gehören. Folgt das ausführende Unternehmen nicht den Vorgaben der ESanMV, wird die Förderung der Sanierungsmaßnahmen versagt.

Bescheinigung durch das Fachunternehmen

Die Steuerermäßigung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn durch eine Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens nachgewiesen wird, dass die einzelnen Voraussetzungen der energetischen Maßnahmen dem Grunde und der Höhe nach erfüllt sind. Das Fachunternehmen muss die Bescheinigung nach einem amtlich vorgeschriebenen Muster erstellen. Insbesondere muss es bestätigen, dass die durchgeführten Maßnahmen die technischen Anforderungen der ESanMV erfüllen.

Höhe der Förderung

Die Förderung sieht vor, dass im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und im folgenden Kalenderjahr der Steuerpflichtige einen Betrag von 7 % der Aufwendungen – höchstens 14.000 EUR – und im zweiten folgenden Kalenderjahr 6 % der Aufwendungen – höchstens 12.000 EUR – für das Förderobjekt durch einen progressionsunabhängigem Steuerabzug steuerlich berücksichtigt werden kann. Insgesamt steht damit je Förderobjekt ein Förderbetrag in Höhe von 20 % der Aufwendungen – höchstens jedoch 40.000 EUR – für begünstigte Einzelmaßnahmen zur Verfügung. Damit können Aufwendungen bis 200.000 EUR steuerlich berücksichtigt werden.

Die Steuerermäßigung nach § 35c EStG ist nur im Veranlagungszeitraum des Abschlusses der energetischen Maßnahmen und in den beiden folgenden VZ möglich. Übersteigt der für die energetische Maßnahme ermittelte Steuerermäßigungsbetrag die tarifliche Einkommensteuer (vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen) der steuerpflichtigen Person (sog. Anrechnungsüberhang), so kann dieser Anrechnungsüberhang weder in anderen VZ steuermindernd berücksichtigt noch innerhalb des dreijährigen Förderzeitraumes auf einen der drei VZ vor- bzw. zurückgetragen werden.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A hat das 1973 errichtete und von ihm zu eigenen Wohnzwecken genutzte eigene Einfamilienhaus in 2020 umfassend energetisch saniert. Für die Aufwendungen in Höhe von insgesamt 100.000 Euro könnte A in Veranlagungszeiträumen des Abschlusses der energetischen Maßnahme in 2020 und in den beiden folgenden Veranlagungszeiträumen grundsätzlich folgende steuerliche Förderung in Anspruch nehmen:

2020: 100.000 EUR x 7 % = 7.000 EUR
2021: 100.000 EUR x 7 % = 7.000 EUR
2022: 100.000 EUR x 6 % = 6.000 EUR.

Diese maximal möglichen progressionsunabhängigen Steuerabzugsbeträge setzen allerdings voraus, dass bei A die tarifliche Einkommensteuer über diesen Beträgen liegt. Unter der Annahme, dass A im Jahr 2020 eine tarifliche Einkommensteuer von 5.000 EUR, im Jahr 2021 eine tarifliche Einkommensteuer ebenfalls von 7.000 EUR und im Jahr 2022 eine tarifliche Einkommensteuer in Höhe von 10.000 EUR hat, bedeutet das für die Steuerabzüge folgendes:

2020: 100.000 EUR x 7 % = 7.000 EUR,
aber maximal 5.000 EUR
2021: 100.000 EUR x 7 % = 7.000 EUR
2022: 100.000 EUR x 6 % = 6.000 EUR.

Der entstandene Anrechnungsüberhang aus dem Jahr 2020 in Höhe von 2.000 EUR kann A weder in einem anderen VZ innerhalb des Förderzeitraumes noch in anderen VZ außerhalb des Förderzeitraumes steuermindernd berücksichtigen lassen. Insofern gehen in diesem Beispiel 2.000 EUR der Förderung verloren.

Hinweis:

Der Antrag auf Anwendung des § 35c EStG erfolgt über die Einkommensteuererklärung im Jahr der Fertigstellung der entsprechenden Maßnahmen. Es entscheidet sich also erst nach Abschluss der Maßnahmen, ob diese letztlich förderfähig sind oder nicht. Eine detaillierte Prüfung ist daher vorab notwendig. Gerade bei komplexeren Sanierungsmaßnahmen kann es sich deshalb als sinnvoll erweisen, sich vorab mit dem zuständigen Finanzamt hinsichtlich der Planungen abzustimmen, gegebenenfalls auch über eine kostenpflichtige verbindliche Auskunft. Dies gilt insbesondere dann, wenn neue Technologien verwendet werden, die möglicherweise in der ESanMV nicht explizit genannt werden. Damit die verbindliche Auskunft auch bindende rechtliche Wirkung entfaltet, darf dann bei der tatsächlichen späteren Ausführung nicht vom geschilderten Sachverhalt abgewichen werden.

Fazit:

Die Komplexität dieser neuen Regelung kann man bereits erahnen an der Länge dieses „kurzen“ Überblicks und an dem BMF-Schreiben vom 14.01.2021, das unter dem Titel „Einzelfragen zu § 35c EStG“ ergangen ist, und eine Länge von 36 (!) Seiten aufweist. Die Steueranrechnung für energetische Sanierungsmaßnahmen kann trotzdem ein Steuersparmodell für alle Steuerzahler sein, die in dem Dreijahreszeitraum, in dem es die Steueranrechnung gibt, tatsächlich Steuern bezahlen. Denn die Steueranrechnung ist nur in Höhe der für das betreffende Steuerjahr festgesetzten Steuer möglich. Wer keine Steuern bezahlt (z.B. Rentner) geht trotz Erfüllung aller Voraussetzungen bei der Steueranrechnung leer aus.

Scheinrenditen aus betrügerischen Anlagemodellen

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Private Anleger investieren in Deutschland Jahr für Jahr einen zweistelligen Milliardenbetrag in verschiedenste Kapitalanlagen, oftmals aber auch in betrügerische Anlagemodelle und daher nicht immer mit Erfolg. Viele dieser Modelle basieren auf dem sogenannten Schneeballsystem, in dem die Auszahlungen an die Anleger nicht aus erwirtschafteten Renditen der Gesellschaft gezahlt werden, sondern aus Kapitaleinzahlungen neuer Anleger.

In einem Streitfall ging es vor dem Finanzgericht Köln um die Frage, ob eine Anlegerin durch ihre Beteiligungen an Anlagemodellen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt hatte. Die Anlegerin hatte sich an Anlagemodellen einer Gesellschaft in den USA beteiligt, die sich später als betrügerisch herausgestellt hatten. Bis dahin erhielt die Anlegerin allerdings Gutschriften von der Gesellschaft, die als Rendite ausgewiesen und von der Anlegerin im gleichen Beteiligungsmodell wieder angelegt wurden.

Auf Grund der späteren Erkenntnis, dass sie in ein Schneeballmodell investiert hatte und es sich bei den Zahlungen nicht um erwirtschaftete Renditen, sondern um Rückzahlungen von Kapitaleinlagen neuer Anleger handelte, erklärte die Anlegerin die erhaltenen Zahlungen nicht in ihrer Steuererklärung. Die Finanzverwaltung ordnete die Rechtsbeziehung der Anlegerin allerdings als stille Gesellschaft ein und ging von einem Zufluss des gutgeschriebenen und wieder angelegten Ertrags als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 11 EStG aus.

Das Finanzgericht Köln schloss sich der Ansicht der Finanzverwaltung an. Für eine Zuordnung der zugeflossenen Beträge ist nach Auffassung des Finanzgerichts ohne Belang, ob die Beträge tatsächlich erwirtschaftet worden sind und ob die Anleger einen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch besaßen. Auch wenn Kapital

zum Aufbau oder Erhalt eines sog. „Schneeballsystems“ verwendet wird und dem Anleger aus dem Kapital anderer getäuschter Anleger oder gar aus seinem eigenen Kapital eine „Scheinrendite“ gezahlt wird, liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

Grundsätzlich sind Einnahmen dem Steuerpflichtigen zu dem Zeitpunkt zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige über sie wirtschaftlich verfügen kann. Eine Gutschrift kann auch ohne Zahlung einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht. Von einem Zufluss der Altforderung kann daher dann ausgegangen werden, wenn der Anleger die Beträge neu anlegt und sich die Neuanlage in das Beteiligungsmodell als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen über den Gegenstand der Altforderung darstellt, also auf einem freien Entschluss des Gläubigers beruht.

Erfolgt keine Auszahlung der „Rendite“ und wird die Wiederanlage durch eine gesonderte neue Vereinbarung zwischen Anleger und Gesellschaft bewirkt, kann eine Verfügung des Gläubigers über seine bisherige Forderung liegen, die einkommensteuerrechtlich so zu werten ist, als ob der Schuldner die Altschuld durch tatsächliche Zahlung beglichen hätte. Gutschriften oder die Wiederanlage von Renditen in das Schneeballsystem führen in diesen Fällen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen, wenn der Betreiber des Schneeballsystems bei Erteilung der Gutschriften oder der Wiederanlage leistungsbereit und -fähig ist. Der Anleger muss bei beiden „Zuflusstatbeständen“ im Zeitpunkt der Gutschrift oder Neuanlage bei dem Betreiber des Schneeballsystems tatsächlich in der Lage gewesen sein, die Auszahlung ohne weiteres Zutun herbeizuführen.

Von einem nicht mehr leistungsbereiten und -fähigen Betreiber eines Schneeballsystems kann daher vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über dessen Vermögen erst dann ausgegangen werden, wenn dieser auf einen Auszahlungswunsch des Anlegers hin eine sofortige Auszahlung ablehnt und stattdessen über anderweitige Zahlungsmodalitäten verhandelt.

Kürzung des Werbungskostenabzugs bei steuerfreien Leistungen aus einem Stipendium

Anne-Christin Rösenberg
Steuerberaterin

Gem. BFH, Urteil v. 29.9.2022 – VI R 34/20, führen Leistungen aus einem Stipendium zu Arbeitslohn, wenn das Stipendium dem Ersatz von Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen dient.

Sachverhalt:

Die Klägerin war nach dem Studium der Rechtswissenschaften und der Zweiten juristischen Staatsprüfung bis Mai 2013 angestellt. In den Jahren 2013 und 2014 absolvierte sie in den USA ein Masterstudium (LL.M.). Seit August 2014 ist die Klägerin als Rechtsanwältin tätig.

Für das Masterstudium erhielt die Klägerin ein Stipendium des Deutschen Akademischen Austauschdienstes e.V. (DAAD). Das Stipendium umfasste einen Betrag von 9.000 €, einen Reisekostenzuschuss von 1.075 €, die Übernahme der Studiengebühren bis zu einer Höhe von 18.000 € nach Vorlage der Originalrechnung sowie eine Kranken-, Unfall- und Privathaftpflichtversicherung.

In ihren Einkommensteuererklärungen machte die Klägerin Aufwendungen für das Masterstudium als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen als (vorweggenommene) Werbungskosten an, zog hiervon jedoch die Stipendienleistungen des DAAD ab.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

Die Aufwendungen der Klägerin für das Masterstudium in den USA sind dem Grunde nach als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar.

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Werbungskostenabzug setzt hiernach eine Belastung mit Aufwendungen voraus. Davon ist auszugehen, wenn in Geld oder Geldeswert bestehende Güter aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen. Eine endgültige Belastung verlangt der Werbungskostenbegriff hingegen nicht. Ausgaben und Einnahmen sind vielmehr getrennt zu beurteilen.

Die Erstattung von Werbungskosten führt allerdings zu steuerbaren Einnahmen bei der Einkunftsart, bei der die Aufwendungen zuvor als Werbungskosten abgezogen wurden. Im Zeitpunkt der Erstattung wird damit im Ergebnis der Werbungskostenabzug rückgängig gemacht. Dies gilt auch für die von der Klägerin vom DAAD bezogenen Stipendienleistungen, da diese eine hinreichend innere Verknüpfung mit der angestrebten zukünftigen Berufstätigkeit aufwiesen und damit der Aufwand abgegolten wurde, den die Klägerin zu Recht als Werbungskosten gelten gemacht hatte.

Da das Stipendium des DAAD nach § 3 Nr. 44 EStG jedoch steuerfrei war, schied eine Kompensation des Werbungskostenabzugs durch eine Einnahme bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus. In diesem Fall durften die Werbungskosten gemäß § 3c Abs. 1 EStG, soweit dafür das Stipendium gewährt worden ist, von vornherein nicht abgezogen werden.

Doppelte Haushaltsführung mit Auslandsbezug (FG)

Johanna Kater
Steuerberaterin

Sofern ein Arbeitnehmer wegen seines Dienstverhältnisses Mehraufwendungen tragen muss, die ihm wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, sind diese – in begrenztem Umfang – als Werbungskosten zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG). Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, jedoch höchstens 1 000 Euro im Monat (Stand 2022). Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der Tätigkeitsstätte wohnt. Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt neben dem Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht als Eigentümer oder Mieter bzw. aus gemeinsamen oder abgeleitetem Recht als Ehegatte, Lebenspartner oder Lebensgefährte sowie Mitbewohner auch eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG. Von einer finanziellen Beteiligung ist auszugehen, wenn die Barleistungen des Steuerpflichtigen mehr als 10 % der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung betragen (vgl. Rz 100 des BMF-Schreibens vom 24.10.2014). Zu den Lebensführungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG zählen insgesamt diejenigen Aufwendungen zur Gestaltung des privaten Lebens, die einen Haushaltsbezug aufweisen. Das sind im Wesentlichen Miet- und Hauskosten, Verbrauchs- und sonstige Nebenkosten, Aufwendungen für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgeräten und -gegenständen, Kosten für Lebensmittel und Telekommunikationskosten. Die Kosten für Urlaub, Pkw, Freizeitgestaltung, Gesundheitsförderung sowie Kleidung und Ähnliches zählen nicht zu den Lebenshaltungskosten.

Im vorliegenden Sachverhalt handelt es sich um eine Klägerin, die seit Dezember 2017 in Deutschland nichtselbstständig tätig ist. Geboren wurde sie in Russland, wo sie auch mit ihrem Ehemann in einer Wohnung lebt, welche ihr und ihrem Mann vom Vater des Ehemannes unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde. Ihren Angaben zufolge, hatte sie ihren Lebensmittelpunkt seit dem 1.1.2015 und auch im Streitjahr 2018 in dieser Wohnung in Russland. In Ihrer Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2018 hat sie Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung (Mietkosten sowie Nebenkosten für eine Wohnung in Deutschland, Verpflegungsmehraufwendungen und Familienheimfahrten) geltend gemacht, welche vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt wurden. Das Finanzamt beanstandete, dass die Klägerin nicht nachgewiesen habe, dass sie sich oberhalb der Bagatellgrenze an den Kosten der Lebensführung in Russland beteiligt hat. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Im Rahmen des Einspruchs beehrte die Klägerin die Anerkennung von Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung. Die Klägerin argumentierte, dass bei Ehegatten immer eine Haushaltsbeteiligung zu unterstellen sei, unabhängig davon, ob ein Ehegatte im Ausland lebe und somit keine Steuerklasse in Deutschland hat. Weiterhin sei die 10 %-Grenze hinsichtlich der Beteiligung an den Lebenshaltungskosten in Russland überschritten. Ihr Einspruch hatte keinen Erfolg. Die Steuerpflichtige verfolgte jedoch mit einer fristgerecht erhobenen Klage ihr Begehren aus dem Einspruchsverfahren weiter. Die Klage wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Das Innehaben einer Wohnung in Russland wurde nicht angezweifelt, jedoch lag die finanzielle Beteiligung der Klägerin an den Kosten der dortigen Lebensführung unterhalb der Bagatellgrenze von 10%. Eine Unterstellung der finanziellen Beteiligung allein deshalb, weil die Klägerin verheiratet ist, wurde nicht akzeptiert. Bei Fällen mit Auslandsbezug muss die für eine doppelte Haushaltsführung erforderliche finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung nicht unterstellt werden, nur weil der Arbeitnehmer verheiratet ist. Grundsätzlich geht die Finanzverwaltung bei Ehegatten oder Lebenspartnern mit den Steuerklassen III, IV oder V davon aus, dass eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung ohne entsprechenden Nachweis unterstellt werden könne (BMF, Schreiben v. 25.11.2020 – IV C 5-S 2353/19/10011 :006, BStBl I 2020, 1228 Rz. 101 a.E. sowie auch Rz. 113). Bei reinen Inlandssachverhalten werden grundsätzlich keine Nachweise zur finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung von der Finanzverwaltung angefordert, da diese unterstellt wird. Dies ist aus Vereinfachungsgesichtspunkten im Verwaltungsverfahren möglich, wenn es sich um Ehegatten handelt, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben. Es bleibt der Finanzverwal-

lung jedoch in jedem Fall frei – also sowohl in Fällen mit reinem Inlands- als auch in Fällen mit Auslandsbezug – sich die finanzielle Beteiligung im Einzelfall nachweisen zu lassen. In Fällen, in denen einer der Ehegatten nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, kommt weder eine Einordnung in die Steuerklassen III, IV oder V nach § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 bis 5 EStG noch eine Zusammenveranlagung in Betracht sodass automatisch die Prüfung des Fehlens eines dauernden Getrenntlebens und des Bestehens einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft unterbleibt. Daher kann nach Auffassung des Senats auch bei Ehegatten für Zwecke der doppelten Haushaltsführung die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung nicht unterstellt werden, sodass in diesen Fällen vielmehr zwingend eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung von dem Steuerpflichtigen nachzuweisen ist. Die Klägerin hatte sowohl im April 2018 als auch im August 2018 die gemeinsame Wohnung in Russland aufgesucht. Bei diesen Aufenthalten habe sie für gewöhnlich die Lebensmittelrechnungen und die Heizkosten bezahlt. Ausserdem habe sie sich mit Barleistungen beteiligt. Einen Nachweis hinsichtlich der Beteiligung an der Führung der Haushaltskosten könne die Klägerin nicht im herkömmlichen Sinne erbringen. In Russland werde beispielsweise die Nutzung von Strom durch Einwurf von Münzgeld in einen Münzautomaten bezahlt. Es werde dafür keine gesonderte Abrechnung erstellt, welche als Beleg vorgelegt werden könne. Da sie die objektive Beweislast trägt, geht dies zu ihren Lasten. Im vorliegenden Fall hat die Klägerin somit weder regelmäßige Zahlungen noch Einzelbeträge nachgewiesen, die mehr als 10 % der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung betragen.

Aufgrund der fehlenden finanziellen Beteiligung konnte somit kein eigener Hausstand der Klägerin im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG in Russland angenommen werden, sodass die Klage keinen Erfolg hatte. Das FG hat die Revision zum BFH zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

(Quelle : FG Niedersachsen, Urteil v. 21.09.2022 – 9 K 309/20)

Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt

Gunhild Schwarberg
Steuerberaterin

Stand für Grundstückseigentümer während des laufenden Jahres noch die Abgabe der Feststellungs- erklärungen für Grundsteuerwerte im Mittelpunkt der Aufmerksamkeit, rückt der Fokus zum Jahresende hin auf ein weiteres Thema. So beinhaltet der Entwurf für das Jahressteuergesetz 2022 u.a. eine Anpassung der Grundbesitzwerte für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer an die Immobilienwertermittlungsverordnung v. 14.07.2021 (ImmoWertV 2021). Dabei sieht sich das Bundesministerium der Finanzen in der Pflicht, das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 umzusetzen und den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs einheitlich am gemeinen Wert ausgerichtet zu besteuern. Allgemein wird mit einer Erhöhung der Grundbesitzwerte um 20 % bis 30 % gerechnet, was wiederum eine erhebliche Erhöhung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Folge hätte, so dass sich Steuerpflichtige durchaus die Frage stellen können, ob eine Übertragung von Grundbesitz vor dem Stichtag 01.01.2023 für sie in Frage kommt bzw. sinnvoll ist.

Ermittlung von Erbschaft- und Schenkungsteuer

Für Zwecke der Besteuerung sind Erbschaft und Schenkung gleichgestellt. Die Festsetzung der Steuer erfolgt nach einheitlichen Regeln. In Abhängigkeit vom persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser bzw. Schenker existieren drei Steuerklassen. Die Eingruppierung des Erwerbers in eine dieser Steuerklassen hat sowohl Auswirkung auf den persönlichen Freibetrag als auch auf den anzuwendenden Steuersatz. Diesem System liegt der Gedanke zugrunde: Je enger das Verwandtschaftsverhältnis ist, desto günstiger soll die Besteuerung erfolgen. Der Steuersatz wiederum ist zusätzlich gestaffelt nach der Höhle des Wertes des steuerpflichtigen Erwerbs.

Bewertung von Grundstücken

Die Ermittlung der Grundstückswerte für Erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke erfolgt mit Hilfe der gesetzlichen Regelungen, die das Bewertungsgesetz vorsieht. Es wird zwischen drei Bewertungsverfahren unterschieden, die abhängig von der zu bewertenden Grundstücksart zur Anwendung kommen. Dabei handelt es sich um das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren und das Sachwertverfahren.

Im Vergleichswertverfahren sind grundsätzlich zu bewerten Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser. Hierzu sollen (in der Theorie) Kaufpreise von vergleichbaren Grundstücken herangezogen werden, die ähnliche, den Wert beeinflussende Merkmale aufweisen. In der Praxis stößt man bei diesem Verfahren schnell an Grenzen.

Im Ertragswertverfahren sind Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke sowie gemischt genutzte Grundstücke zu bewerten, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt. Hier ist die Praxisrelevanz ungleich höher.

Im Sachwertverfahren sind zu bewerten Grundstücke, für die das Vergleichswertverfahren angewendet würde, wenn ein Vergleichswert vorliegen würde, und weiterhin Geschäftsgrundstücke, für die keine ortsübliche Miete ermittelt werden kann sowie sonstige bebauete Grundstücke. Das Sachwertverfahren stellt folglich eine Art Auffangverfahren dar.

Beim Ertragswert- als auch beim Sachwertverfahren werden Grund und Boden sowie das aufstehende Gebäude getrennt voneinander bewertet, wobei für die Bewertung des Grund und Bodens der aktuelle Bodenrichtwert herangezogen wird.

Während im Vergleichswertverfahren naturgemäß auch schon bisher die aktuell hohen Immobilienpreise Berücksichtigung fanden, werden entsprechend den Ausführungen im Entwurf zum Jahressteuergesetz 2022 mit den geänderten Regelungen zukunftig auch das Ertrags- und das Sachwertverfahren an die geänderte Immobilienwertermittlungsverordnung angepasst. Das führt dazu, dass die steuerlichen Werte näher an die von den Gutachterausschüssen ermittelten Werte bzw. die aktuellen Verkehrswerte herandrucken werden. Diese höheren Werte ziehen schließlich auch eine höherer Steuerlast nach sich, jedenfalls dann, wenn die persönlichen Freibeträge ausgeschöpft sind.

Ausnutzung persönlicher Freibeträge

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sieht persönliche Freibeträge vor, die für Ehegatten und Lebenspartner 500.000,00 Euro, für Kinder 400.000,00 Euro, für Enkelkinder 200.000,00 Euro, für Eltern in bestimmten Fällen 100.000,00 Euro sowie für alle

übrigen Personen 20.000,00 Euro betragen. Diese Freibeträge können alle zehn Jahre in Anspruch genommen werden, weshalb bei großen Vermögen eine zeitliche Streckung der Übergabe aus steuerlicher Sicht sinnvoll erscheint.

Vereinbarung eines Niebrauchsvorhalts

Bei der vorzeitigen Übergabe von Immobilien an die nachfolgende Generation, besteht das Hauptziel neben Überlegungen zu einer optimalen Vermögensverteilung zumeist darin, Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer zu sparen. Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die finanzielle Absicherung des Schenkers. Eine gebräuchliche Gestaltungsmöglichkeit stellt in dieser Situation der Vorbehalt des Nießbrauchsrechts dar. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die Erträge aus dem übertretenen Grundstück weiterhin dem bisherigen Eigentümer zustehen (bei Vermietungsobjekten) bzw. das Grundstück weiterhin von ihm unentgeltlich genutzt werden kann (bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien). Im Falle der Vermietung versteuert der bisherige Eigentümer weiterhin die Einkunfte, kann jedoch auch seine Aufwendungen einschließlich der Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten geltend machen, soweit er sie getragen hat und wirtschaftlich belastet wurde.

Auf der Seite des Erwerbers stellt das vereinbarte Nießbrauchsrecht eine Nutzungsaufgabe dar, die vom Grundstückswert wie eine Nachlassverbindlichkeit steuermindernd abgezogen werden kann.

Bewertung des Nießbrauchsrechts

In der Regel handelt es sich bei dem eingeräumten Nießbrauch um eine Nutzung, die auf die Lebenszeit des Schenkers beschränkt ist. In einem solchen Fall entspricht der anzusetzende Wert laut Bewertungsgesetz dem Kapitalwert, der durch Multiplikation des Jahreswerts mit einem Vervielfältiger ermittelt wird.

Der Jahreswert des Nießbrauchs wiederum ergibt sich aus der Summe der monatlichen Kaltmieten abzüglich Kosten für gewöhnliche Instandhaltung sowie Zinsen, die mit der Finanzierung der Immobilie im Zusammenhang stehen. Der darauf anzuwendende Vervielfältiger in Abhängigkeit von Lebensalter und Geschlecht des Erwerbers kann einer Tabelle entnommen werden, die vom Bundesministerium der Finanzen zur Verfügung gestellt wird.

Wegfall des Nießbrauchs

Grundsätzlich hat der spätere Wegfall des Nießbrauchs durch Zeitablauf oder bei lebenslangem Nießbrauch durch Tod keine schenkungsteuerliche Auswirkung mehr. Hat allerdings das Bestehen des Nießbrauchs eine gesetzlich festgelegte Mindestdauer nicht erreicht und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten

oder Verpflichteten, so ist die Festsetzung der Schenkungsteuer entsprechend der tatsächlichen Dauer der Nutzung zu berichtigen.

Besonderheit: Familienheim

Nicht unerwähnt bleiben soll zum Abschluss eine Besonderheit, die die Übertragung des sogenannten Familienheims betrifft. Die Schenkung des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Hauses unter Ehegatten unterliegt nicht der Schenkungsteuer. Weiterhin freigestellt ist der Erwerb von Todes wegen durch die Kinder oder Enkel, vorausgesetzt sie nutzen die Immobilie weiterhin zu eigenen Wohnzwecken und die Wohnfläche übersteigt nicht 200 qm. Folglich sollte die vorzeitige Übertragung in diesem Fall angesichts der möglichen späteren Steuerfreiheit besonders gut überlegt sein.

Fazit

In Anbetracht der im Jahressteuergesetz vorgesehenen Änderungen der steuerlichen Bewertungsvorschriften für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sollte ein Vorziehen von in näherer Zukunft anstehenden Grundstücksübertragungen in das Jahr 2022 durchaus in Betracht gezogen werden. Entscheidend für die anzuwendenden Besteuerungsregelungen ist der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Die Zuwendung erfolgt in der Regel im Zeitpunkt der Einigung von bisherigem und zukunftigem Eigentümer, somit ist der Zeitpunkt der notariellen Beurkundung des Vertrages maßgeblich. Durch die Vereinbarung des Niebrauchsvorhalts lässt sich sowohl die wirtschaftliche Situation des Übergebers absichern, als auch die Steuerlast des Übernehmers positiv beeinflussen.

Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an der Arbeitgeber-GmbH

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Beteiligung von Mitarbeitern am Unternehmenserfolg einer Gesellschaft erfreut sich aus unterschiedlichen Gründen zunehmender Beliebtheit. Bei der Entscheidung für eine der zahlreichen unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten sind die Vor- und Nachteile sorgfältig abzuwägen. Dabei sind nicht nur zivilrechtliche, sondern auch steuerrechtliche Konsequenzen zu beachten.

Das Finanzgericht Sachsen-Anhalt hatte in diesem Jahr nach einer Übertragung von GmbH-Anteilen zu beurteilen, ob es sich um Arbeitslohn an den Arbeitnehmer handelt oder um eine Schenkung.

Die Gesellschafter einer GmbH hatten im Rahmen einer Gesellschafterversammlung, deren Thema die Unternehmensnachfolge war, beschlossen, Anteile an der Gesellschaft an die Mitglieder der Geschäftsleitung unentgeltlich zu übertragen, um die Unternehmensfortführung zu sichern. Die Übertragung war an keinerlei Bedingungen oder Beschränkungen, auch nicht im Hinblick auf einen Fortbestand des Arbeitsverhältnisses, geknüpft. Lediglich eine Rückfallklausel wurde dahingehend vereinbart, dass der Veräußerer berechtigt sein sollte, die Rückübertragung des Anteils zu verlangen, wenn das zuständige Finanzamt die steuerliche Verschonung nach §§ 13a, 13b, 19a Erbschaftsteuergesetz nicht gewährt oder gem. § 13a Abs. 5 ErbStG zum Nachteil des Erwerbers ändert. Die Gewährung der steuerlichen Verschonung werde ausdrücklich zur Vertragsgrundlage erklärt.

Nach einer Lohnsteueraußenprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass in dem unentgeltlichen Erwerb der Geschäftsanteile der Arbeitnehmer ein als Arbeitslohn zu berücksichtigender geldwerter Vorteil zu sehen sei, der im Hinblick auf das bestehende und das zukünftige weitere Beschäftigungsverhältnis gewährt werde. Der von der Verwal-

tung ermittelte gemeine Wert der Anteile an der GmbH entsprach im Wert beim Finanzamt für Schenkungssteuerzwecke erklärten Wert.

Die Klage beim Finanzgericht nach erfolglosem Einspruch gab dem Kläger mit seiner Auffassung Recht, dass es sich um Schenkung von Anteilen handelt.

Das Finanzgericht stellte in seiner Urteilsbegründung heraus, dass Arbeitslohn auch bei der Zuwendung eines Dritten (hier der Gesellschafter der Arbeitgeber-GmbH) anzunehmen sein kann, wenn sie ein Entgelt für eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist jedoch, dass sich der Arbeitslohn für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht.

Kein Arbeitslohn liegt hingegen vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird.

Im vorliegenden Fall stand der Annahme von Arbeitslohn durch die Finanzverwaltung grundsätzlich nicht entgegen, dass die Übertragung der Gesellschaftsanteile nicht vom Arbeitgeber, sondern von den Gesellschaftern des Arbeitgebers, also von Dritten, erfolgt war.

Allerdings war bei der Würdigung der Gesamtsituation die Zuwendung durch die Gesellschafter nicht maßgeblich durch das Dienstverhältnis veranlasst, sondern vielmehr dem nicht einkommensteuerbaren, allenfalls schenkungssteuerlich relevanten Bereich zuzuordnen.

Der Umstand, dass die Steuerpflichtigen ohne ihre berufliche Tätigkeit bei der Gesellschaft weder die Gesellschafter der Arbeitgeberin kennengelernt noch die Anteile übertragen bekommen hätten, reicht für die Annahme von steuerpflichtigem Arbeitslohn nicht aus. Denn neben einem Dienstverhältnis muss sich die Zuwendung auch und gerade als Ertrag für die in der Vergangenheit oder Zukunft erbrachten Dienste darstellen. Hierin fehlte es im Streitfall.

Die Übertragung der Gesellschaftsanteile stellte sich bei objektiver Betrachtung gerade nicht als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit, d.h. als Gegenleistung für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers dar. Das Motiv der Übertragung war allein die Regelung der Unternehmensnachfolge, die von den Altgesellschaftern vom Arbeitsverhältnis völlig getrennt betrachtet wurden.

Der Übertragung lag somit eine ausschließlich gesellschaftsrechtlich motivierte Schenkung zu Grunde, die auch selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen kann.

Güterstandswechsel und Güterstandsschaukel – der Ausgleichsanspruch

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Die sog. Güterstandsschaukel von einem Güterstand in den anderen kann für eine nicht steuerbare Vermögensübertragung auf den ausgleichsberechtigten Ehepartner genutzt werden. Nach § 5 ErbStG ist der in diesem Fall zu berechnende Zugewinnausgleich nicht der Schenkungsteuer zu unterwerfen. Voraussetzung für die steuerliche Gestaltung ist also, dass durch die bewusste Beendigung des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft ein Ausgleichsanspruch eines Ehegatten an den anderen entsteht. Der Begriff der Güterstandsschaukel ergibt sich daraus, dass man nach Beendigung des gesetzlichen Güterstands auch wieder in die Zugewinnsgemeinschaft „zurückschaukeln“ kann.

Grundsätzlich leben Ehegatten im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft gem. § 1363 BGB (Bürgerliches Gesetzbuch), sofern sie keine gesonderten Vereinbarungen getroffen haben. § 1408 BGB erlaubt ihnen jedoch, dass sie ihre güterrechtlichen Verhältnisse mit Hilfe eines Ehevertrages umfassend regeln können. Haben sie dieses nicht getan, bedeutet das ganz einfach, dass die Eheleute das Vermögen, welches sie während ihrer Ehe gemeinsam erwirtschaftet haben, bei Beendigung der Ehe teilen müssen. In diesen Fällen muss ein sog. Zugewinn ermittelt werden. Dabei wird das jeweilige Endvermögen des einzelnen Ehepartners dem jeweiligen Anfangsvermögen des Ehepartners gegenübergestellt. Der Partner mit dem höheren Zugewinn schuldet dem anderen einen finanziellen Ausgleich. Diese Regelung gilt nicht nur bei Beendigung der Ehe durch Tod oder Scheidung. Sie gilt auch bei einem Wechsel in einen anderen Güterstand.

Neben der Zugewinnsgemeinschaft kennt das Gesetz noch den Güterstand der Gütertrennung und den der Gütergemeinschaft. Beide Güterstände müssen zwingend durch einen notariellen Ehevertrag geregelt werden. Ansonsten sind sie aus formellen Gründen unwirksam. Die Vermögen beider Ehepartner bleiben bei der Gütertrennung voneinander getrennt. Auch bei

der Beendigung der Ehe oder des Güterstands ist kein Ausgleich zu leisten. Bei der Gütergemeinschaft wird das bei der Eheschließung vorhandene Vermögen der Ehegatten zu gemeinsamen Vermögen. Ebenso wird das während der Ehe hinzukommende Vermögen zum Gesamtgut beider Ehegatten.

Voraussetzung für die Anwendung der Güterstandsschaukel ist, dass die Ehegatten im Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft leben und dass während der Ehe ein Zugewinn erzielt wurde. Grundsätzlich ist der finanzielle Ausgleich in Geld zu erfüllen. Abweichend können die Ehegatten jedoch auch entscheiden, dass der Ausgleich in Form einer Übertragung von anderen Vermögensgegenständen wie Immobilien bzw. Unternehmensbeteiligungen erfolgen kann. In diesen Fällen ist jedoch zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber eine solche Übertragung in Form von Immobilien oder Beteiligungen als entgeltlichen Vorgang betrachtet. Die daraus resultierenden ertragsteuerlichen Konsequenzen können erheblich sein. Bei der Übertragung von Privatvermögen sind grundsätzlich die Spekulationsfristen des § 23 EStG zu berücksichtigen. Geht Betriebsvermögen über, ist eine steuerliche Bewertung des Betriebsvermögens vorzunehmen. Ggf. erzielt der übertragende Ehegatte dabei einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn, der nur einmal im Leben begünstigt wird. Daher ist im Vorfeld der Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft abzuklären, welche Vermögenswerte sich tatsächlich für die Übertragung im Rahmen der Güterstandsschaukel eignen.

Mit der Beendigung des gesetzlichen Güterstands, also grundsätzlich mit dem Wechseln in den Güterstand der Gütertrennung durch das Abschließen eines notariellen Vertrags, entsteht der Zugewinnausgleichsanspruch. Durch diesen Güterstandswechsel gestaltet der Steuerpflichtige einen schenkungssteuerlich nicht steuerbaren Ausgleichsanspruch seines Ehepartners. Laut einer Grundsatzentscheidung des Bundesgerichtshofs ist dieses auch dann nicht missbräuchlich, wenn die Ehegatten im Anschluss aus der Gütertrennung wieder in den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft „zurückschaukeln“.

Es stellt sich die Frage, wann es Sinn macht, über eine Güterstandsschaukel nachzudenken. Es gibt eine Vielzahl von Lebenssituationen, in denen es geeignet erscheint, den Güterstand zu wechseln und so schenkungssteuerfrei Vermögenswerte zu übertragen. Durch eine solche Regelung kann der Ehegatte im Sinne der Vorsorge abgesichert werden. Nicht selten wird die Güterstandsschaukel zur Vermögenssicherung genutzt. Ist z.B. ein Ehepartner besonderen Haftungsrisiken aus seiner beruflichen Tätigkeit ausgesetzt, ist eine solche Gestaltung in Erwägung zu ziehen. Die Zahlung an den Ehepartner zur Begleichung des Zugewinnausgleichsanspruchs als entgeltliche Leistung ist durch die Gläubiger oder durch einen Insolvenzverwalter in der Regel

nur zwei Jahre anfechtbar. In einem weiteren Punkt ist die Güterstandsschaukel anzudenken. Hat es zwischen den Eheleuten in der Vergangenheit Zuwendungen gegeben, für die keine Schenkungsteuer abgeführt wurde, scheint es sinnvoll, über einen Wechsel des Güterstands nachzudenken. Nach § 29 ErbStG erlischt nämlich mit Wirkung für die Vergangenheit die Steuer, da nach § 1380 Abs.1 BGB sämtliche Zuwendungen während der Ehe auf den Zugewinnausgleichsanspruch angerechnet werden.

Zur steuerlichen Optimierung erscheint die Güterstandsschaukel grundsätzlich geeignet. Dazu muss jedoch der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft tatsächlich beendet werden. Dieses ist nur notariell möglich. Durch diese Beurkundung entstehen Kosten in nicht unerheblicher Höhe, da die Gebühren des Notars nach der Vermögenssumme berechnet werden. Diese entstehen u.U. sogar mehrfach, wenn sie wieder von einem Güterstand in den anderen zurückschaukeln möchten. Darüber hinaus entstehen nicht unerhebliche Kosten bezüglich der Bewertung von Immobilien und betrieblichem Anteilsbesitz. Noch einmal erwähnt werden müssen in diesem Zusammenhang die eventuell entstehenden ertragsteuerlichen Belastungen durch einen vielleicht anfallenden Spekulationsgewinn bzw. einem zu versteuernden Veräußerungsgewinn. Wie in allen steuerlichen Vermögensfragen von Erbschaft- und Schenkungsteuern bedarf es daher einer sorgfältigen und langfristigen Planung.

Jahressteuergesetz 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer auf Photovoltaikanlagen

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Im Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 ist für bestimmte Photovoltaikanlagen ab dem 1. Januar 2023 ein sogenannter Nullsteuersatz vorgesehen. Dieser soll für die Lieferung und Installation von Solarmodulen inklusive Stromspeicher und anderer wesentlicher Komponenten an den Betreiber einer Photovoltaik-Anlage gelten. Nullsteuersatz bedeutet, dass der Leistende keine Umsatzsteuer schuldet (Steuersatz in Höhe von 0 %), aber gleichwohl für seine Eingangsleistungen Vorsteuern ziehen kann.

Bisher sind folgende Regelungen zu beachten:

Wer sich als Privatperson auf seinem Haus eine PV-Anlage installieren lässt, kann sich aktuell in der Regel die Umsatzsteuer von 19 % nur dann als Vorsteuer vom Finanzamt erstatten lassen, wenn er auf die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG verzichtet. An diese Option zur Regelbesteuerung ist der Betreiber der Photovoltaik-Anlage dann mindestens fünf Jahre gebunden. In dieser Zeit ist die Umsatzsteuer aus dem erzeugten Strom laufend in Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen zu melden und an das Finanzamt abzuführen.

Die geplante Neuregelung soll zukünftig die Betreiber von PV-Anlagen von Bürokratie entlasten. Private Betreiber einer PV-Anlage bleiben zwar aufgrund ihrer Einnahmen aus der Einspeisung von Strom in das inländische Stromnetz umsatzsteuerliche Unternehmer, aber Mithilfe des neu eingeführten Nullsteuersatzes können die Betreiber solcher Anlagen die Kleinunternehmerregelung ohne einen finanziellen Nachteil anwenden. Denn infolge des Nullsteuersatzes entfällt der Vorsteuerabzug als Grund für den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung, da der Betreiber der PV-Anlage nicht mehr mit Umsatzsteuer belastet wird.

Die Neuregelungen sollen für alle Lieferungen Bedeutung haben, die vor Inkrafttreten der Regelung bestellt worden sind, aber erst im Jahr 2023 fertiggestellt werden. Denn relevant für die Anwendung des Steuersatzes ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird. In diesem Zusammenhang kommt dem Datum der Bestellung, der Vertragsunterzeichnung oder der Rechnungsstellung aus umsatzsteuerlicher Sicht keinerlei Bedeutung zu. Findet die Inbetriebnahme der PV-Anlage noch im Kalenderjahr 2022 statt, dann entstehen 19 % Umsatzsteuer. Liegt aber die Fertigstellung erst im Jahr 2023, so ist der Nullsteuersatz auf die Gesamt-Leistung anzuwenden. Der Leistende hat eine (Schluss-)Rechnung mit 0 % Umsatzsteuer auszustellen. Sind im Vorhinein möglicherweise Anzahlungsrechnungen mit 19 % Umsatzsteuer übermittelt worden, sind diese zu korrigieren.

Voraussetzungen für die Anwendung der Neuregelungen sind folgende:

Die PV-Anlagen sind auf oder in der Nähe von Privatwohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit genutzt werden, zu installieren. Diese Regelung schließt also eine zeitliche beschränkte Überlassung einer PV-Anlage an einen Kunden in Form von Vermietung oder Leasing aus. Die einzelnen Gebäudearten dürfen auch entweder selbst genutzt oder vermietet werden. Sofern es sich um eine Wohnung handelt, muss der Betreiber der PV-Anlage die Wohnung nicht selbst bewohnen, sondern kann diese auch vermieten.

Der Gesetzgeber sieht diese Voraussetzungen stets als erfüllt an, wenn die installierte Bruttoleistung einer PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW beträgt, bzw. betragen wird. In diesem Fall muss der Leistende die Eigenschaft des Gebäudes nicht prüfen und kann bei der Rechnungsstellung den Nullsteuersatz anwenden.

Bei der Lieferung und Installation von PV-Anlagen mit einer Leistung von mehr als 30 kW muss im Einzelfall geprüft werden, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Nullsteuersatzes vorliegen.

Der aktuelle Gesetzentwurf sieht vor, dass die Lieferung des durch die PV-Anlage erzeugten Stroms dem Regelsteuersatz (19 %) unterworfen wird. Sofern der Betreiber der PV-Anlage die Kleinunternehmerregelung anwendet, wird die entstandene und von ihm geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben. In diesem Fall braucht er auch keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Betreiber von mehreren Anlagen müssen beachten, dass die zurzeit geltenden Umsatzschwelle von 22.000 Euro, bzw. 50.000 Euro nicht überschritten werden.

Wird die fertige PV-Anlage bis zum 31.12.2022 abgenommen, hat der leistende Unternehmer 19% Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Dies führt zu einer Ungleichbehandlung, da in diesem Fall der Unternehmer zur Regelbesteuerung optieren muss, um das Vorsteuerabzugsrecht aus der empfangenen Leistung zu erhalten. Außerdem muss er als Regelbesteuerer nicht nur die Umsatzsteuer für den von ihm gelieferten Strom melden und abführen, sondern ggf. auch den selbst genutzten Strom als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG der Besteuerung unterwerfen. In diesem Zusammenhang bleibt bei bereits bestellten PV-Anlagen, die noch in diesem Jahr geliefert werden sollen, als Ausweg aus der 19 %-Besteuerung, die Durchführung der geschuldeten Leistung in das Kalenderjahr 2023 zu verschieben.

Das Jahressteuergesetz 2022 wurde bisher nicht verabschiedet.

Die zweite und ggf. dritte Lesung im Bundestag findet am 2. Dezember 2022 statt. Im Anschluss geht das Gesetz am 16. Dezember 2022 in den Bundesrat. Nach Zustimmung durch den Bundesrat ist das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen und das Gesetz wird nach Ausfertigung durch den Bundespräsidenten im Bundesgesetzblatt verkündet.

Inwieweit diese vorgesehenen Änderungen ab dem 1. Januar 2023 tatsächlich in Kraft treten bleibt demnach abzuwarten.

Impressum:

Herausgeber: Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater
Verler Str. 6, 33332 Gütersloh
Oberntorwall 23a, 33602 Bielefeld

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „Steuerrecht im Focus“ finden Sie unter www.anwey.de in der Rubrik „Aktuelles“.

Die Informationen des vorliegenden Mandantenbriefes sind nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden. Sie enthalten aber ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalles gerecht zu werden und sind daher nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Die Komplexität, die unterschiedliche Beurteilung im Einzelfall sowie der ständige Wechsel der Rechtsprechung machen es daher notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.