



Im Dezember 2022  
KB 207/22

Sehr geehrte Damen und Herren,

auch wenn unser heutiger Mandantenbrief mit dem Thema Gewerbesteuer startet, liegt dessen Schwerpunkt im Einkommensteuerrecht. Einnahmen-Überschuss-Rechner betreffen Urteile zum Abzug von Umsatzsteuerzahlungen und Schuldzinsen, Arbeitnehmer mit doppelter Haushaltsführung Urteile zu Fahrt- und Unterkunftskosten. Daneben spielen Kinder, Immobilien und Energiekosten eine Rolle.

Zur Jahreswende sei Ihnen herzlich für das entgegengebrachte Vertrauen im Jahr 2022 gedankt, verbunden mit den besten Wünschen für das neue Jahr 2023.

Mit freundlicher Empfehlung

### Gewerbesteuer: Abfärbung gewerblicher Verluste bei vermögensverwaltender GbR

Die Gesellschafter einer GbR, die Immobilien besitzt, verwaltet und vermietet, beziehen aus ihren Beteiligungen üblicherweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nimmt die GbR jedoch eine zusätzliche gewerbliche Tätigkeit auf, etwa indem sie auf einem ihrer Grundstücke eine Fotovoltaikanlage errichtet und den erzeugten Strom veräußert, kann dies dazu führen, dass die GbR insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt und damit der Gewerbesteuer unterliegt. Die Gewerbesteuer kann zwar auf die Einkommensteuer der Gesellschafter angerechnet werden, sie führt aber dann zu einer definitiven Zusatzbelastung, wenn der Gewerbesteuer-Hebesatz der betreffenden Gemeinde höher als 400 % ist oder die vollständige Anrechnung mangels ausreichender gewerblicher Einkünfte der Gesellschafter ausscheidet. Zudem bewirkt die gewerbliche Infektion, dass die Immobilien nicht mehr zum Privat-, sondern zum Betriebsvermögen rechnen, somit keine steuerfreien Veräußerungsgewinne mehr erzielt werden können.

Die gewerbliche Tätigkeit färbt auch dann auf die übrigen Einkünfte ab, wenn der gewerbliche Bereich bei isolierter Betrachtung einen Verlust abwirft. Der Bundesfinanzhof

(BFH) hatte dies zwar in einem im Jahr 2018 entschiedenen Fall verneint, der Gesetzgeber diese Rechtsprechung jedoch durch eine rückwirkend anzuwendende Änderung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ausgehebelt. Diese Rückwirkung hat der BFH in einer vor Kurzem veröffentlichten Entscheidung als verfassungsgemäß beurteilt.

In dem letztgenannten Urteil hat der BFH weiter entschieden, dass die von der Rechtsprechung geschaffene und von der Finanzverwaltung akzeptierte Bagatellgrenze auch bei Anwendung der Neufassung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu beachten ist und im Gewinn- wie auch im Verlustfall greift. Eine originär gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft führt danach nicht zur Umqualifizierung einer im Übrigen vermögensverwaltenden oder freiberuflichen Tätigkeit, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsätze der Gesellschaft sowie den dem Gewerbesteuer-Freibetrag entsprechenden Höchstbetrag von 24.500 € nicht übersteigen.

Im Urteilsfall hatte die GbR sowohl aus der Vermietung der Immobilien als auch aus dem Betrieb einer Fotovoltaikanlage einen Verlust erwirtschaftet. Insgesamt wurden Nettoumsätze in Höhe von 113.484 € erzielt; hiervon entfielen 8.472 € auf die Fotovoltaikanlage. Mit dem Anteil



von rund 7,5 % wurde die Bagatellgrenze klar überschritten; auf die Höhe der Einnahmen kam es damit nicht mehr an.

Die unerwünschten Folgen einer Abfärbung können vermieden werden, indem eine zusätzliche gewerbliche Tätigkeit nicht von einer bereits bestehenden vermögensverwaltenden Personengesellschaft übernommen, sondern für diesen Zweck eine neue, auch gesellschafteridentische Personengesellschaft gegründet wird. Ein vergleichbares steuerliches Ergebnis stellt sich ein, wenn nur einer der Gesellschafter einer zweigliedrigen GbR eine Fotovoltaikanlage oder Ähnliches betreibt.

### **Einnahmen-Überschuss-Rechnung: Abzug freiwilliger Umsatzsteuer-Vorauszahlungen**

Für die Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG gelten das Zu- und das Abflussprinzip nach § 11 EStG. Einnahmen und Ausgaben sind daher in der Gewinnermittlung nur an- bzw. abzusetzen, wenn sie im betreffenden Wirtschaftsjahr in Form von Zahlungen zu bzw. abgeflossen sind, etwa durch Gutschriften auf bzw. Abbuchungen von dem Bankkonto. Von diesem Grundsatz ausgenommen sind wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben: Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Entsprechendes gilt für Ausgaben. Als kurze Zeit ist ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen anzusehen.

Zu den wichtigsten wiederkehrenden Ausgaben zählen die Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt. Hierbei kommt es für die Zuordnung zum richtigen Wirtschaftsjahr aber nicht nur auf den Abfluss, sondern auch auf die Fälligkeit der Umsatzsteuer innerhalb des Zehntageszeitraums an. Muss die Umsatzsteuer monatlich entrichtet werden und wurde eine Dauerfristverlängerung beantragt, ist die Zahlung für November am 10. Januar fällig. Fällt der 10. Januar auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, tritt Fälligkeit erst am nächsten darauffolgenden Werktag ein. Die Umsatzsteuer für Dezember wird im Regelfall erst am 10. Februar fällig. Eben solche Dauerfristverlängerungsfälle betrifft ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH).

Um den Betriebsausgabenabzug der Umsatzsteuer für Dezember 2017 noch in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung für das Wirtschaftsjahr 2017 vornehmen zu können, hatte eine Steuerberatungsgesellschaft die entsprechende Zahlung über rund 2.423 € noch am 10.1.2018 geleistet. Letztlich scheiterte der Betriebsausgabenabzug aber daran, dass diese Umsatzsteuerzahlung infolge der Dauerfristverlängerung erst am 10.2.2018 und damit außerhalb des Zehntageszeitraums fällig war.

Unternehmern, die den Betriebsausgabenabzug der Umsatzsteuerzahlung für Dezember 2022 dennoch im Kalenderjahr 2022 sicherstellen wollen, bleibt daher nichts anderes übrig, als dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen, dass sie ab der Dezember-Voranmeldung auf die Dauerfristverlängerung verzichten. Im neuen Jahr kann dann ein neuer Antrag auf Dauerfristverlängerung gestellt werden.

### **Einnahmen-Überschuss-Rechnung: Ermittlung abzugsfähiger Schuldzinsen**

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind betrieblich veranlasste Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a

EStG nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn Überentnahmen vorliegen. Überentnahmen entstehen dann, wenn die Entnahmen eines Wirtschaftsjahres die Summe aus dem Gewinn und den Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. In diese Berechnung fließen auch die Gewinne, Einlagen und Entnahmen aus Vorjahren ein.

Ergibt sich als Saldo von Gewinn, Einlagen und Entnahmen eine Überentnahme, ist diese typisierend mit 6 % zu verzinsen. Die so ermittelten Zinsen, maximal aber die um 2.050 € gekürzten tatsächlichen Schuldzinsen des Wirtschaftsjahres, sind dann dem Gewinn hinzuzurechnen. Von der Abzugsbeschränkung ausgenommen sind Darlehenszinsen infolge der Fremdfinanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Der Gesetzgeber will durch diese Regelung verhindern, dass die zur Finanzierung von Entnahmen benötigten Mittel letztlich zu steuerlich abzugsfähigen Schuldzinsen führen.

Diese Berechnung gilt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) gleichermaßen für die Gewinnermittlung durch Bilanzierung und durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Der BFH hat dabei der Auffassung eines den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelnden Architekten widersprochen, dass die Überentnahmen in Form einer fiktiven Bilanz unter Gegenüberstellung der Aktiv- und Passivposten zu ermitteln seien. Der BFH begründet dies damit, dass

- schon nach der gesetzlichen Regelung eine periodenübergreifende Betrachtung erforderlich ist, also nicht allein auf eine fiktive Bilanz abgestellt werden kann. Dadurch soll sichergestellt werden, dass seit Inkrafttreten der Regelung im Jahr 1999 nur die Beträge ohne negative steuerliche Folgen entnommen werden können, die erwirtschaftet wurden oder durch Einlagen gedeckt sind.
- eine davon abweichende Kontrollrechnung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gesetzlich nicht vorgesehen ist, der Gesetzgeber vielmehr auf eine starke Pauschalierung und Typisierungen gesetzt hat.
- eine fiktive Bilanz der mit der Einnahmen-Überschuss-Rechnung verfolgten Vereinfachung der Gewinnermittlung nicht zu vereinbaren wäre.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG auf Einnahmen-Überschuss-Rechnung bestehen laut BFH nicht.

Zur Ermittlung der abzugsfähigen Schuldzinsen kann auf die von der Finanzverwaltung in Zusammenhang mit den Formularen zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung veröffentlichten Berechnungsschemata zurückgegriffen werden.

### **Firmenwagen: Auch bei Zuzahlungen kein Abzug der Kosten für Familienheimfahrten**

Arbeitnehmer, die einen vom Arbeitgeber überlassenen Firmenwagen auch privat sowie für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen dürfen, müssen sich im Gegenzug allmonatlich einen geldwerten Vorteil – im Regelfall in Höhe von 1 % des Bruttolistenpreises zuzüglich eines Zuschlags für die Fahrten zum Betrieb – zurechnen lassen. Darf der Firmenwagen auch für Familienheimfahrten anlässlich doppelter Haushaltsführung genutzt werden, kommt kein weiterer geldwerter Vorteil hinzu, allerdings scheidet dann auch der Abzug von Werbungskosten für Familienheimfahrten aus.



Das Werbungskostenabzugsverbot für Familienheimfahrten gilt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) auch dann, wenn der Arbeitnehmer für diese Fahrten ein Nutzungsentgelt leisten oder darauf entfallende Kosten selbst tragen muss. Die Entscheidung betrifft einen Arbeitnehmer, der für die private Firmenwagennutzung allmonatlich eine pauschale Zuzahlung in Höhe von 0,5 % des Bruttolistenpreises sowie von 0,10 € je gefahrenen Kilometer entrichten musste. Im Rahmen der Gehaltsabrechnung wurde der geldwerte Vorteil des Firmenwagens um diese Zuzahlungen gekürzt. Dabei wurde die kilometerabhängige Zuzahlung zunächst pauschal mit 375,00 €/Monat angesetzt, später anhand der tatsächlich gefahrenen Kilometer korrigiert. Die in der Einkommensteuererklärung im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 0,10 € je Entfernungskilometer erkannte der BFH nicht an.

Der korrespondierende Verzicht auf den Ansatz eines geldwerten Vorteils und der Ausschluss des Werbungskostenabzugs gelten nicht nur bei unentgeltlicher, sondern auch bei (teil-)entgeltlicher Firmenwagenüberlassung. Der Werbungskostenabzug ist generell begrenzt, soweit ein Arbeitnehmer für Familienheimfahrten ein vom Arbeitgeber überlassenes Fahrzeug nutzt und bei ihm dafür kein geldwerter Vorteil anzusetzen ist. Ob der Arbeitnehmer für die Nutzung dieses Fahrzeugs für Familienheimfahrten ein Entgelt entrichten muss, ist ohne Bedeutung. Auch insoweit ist der Werbungskostenabzug ausgeschlossen. Dennoch müssen Zuzahlungen für Familienheimfahrten berücksichtigt werden. Der geldwerte Vorteil für die Nutzung des Fahrzeugs für Privatfahrten sowie für Fahrten zum Betrieb ist um die Zuzahlungen auf der Einnahmenseite zu mindern, weil er lediglich in der Differenz zwischen dem Wert der Nutzungsüberlassung und den Zuzahlungen besteht. Wenn die Zuzahlungen des Arbeitnehmers den geldwerten Vorteil übersteigen, führt dies weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten.

#### **Doppelte Haushaltsführung: Finanzielle Beteiligung an Kosten der Lebensführung**

Liegt eine doppelte Haushaltsführung vor, können auch die Kosten für die Unterkunft am Arbeitsort bis zu 1.000 € pro Monat als Werbungskosten abgesetzt werden. Voraussetzungen hierfür sind insbesondere die Existenz eines Haupthaushalts am Wohnort, an dem sich der dauerhafte Lebensmittelpunkt befindet, sowie die finanzielle Beteiligung an den Kosten der dortigen Haushaltsführung. Bei Ehegatten und Lebenspartnern, die nicht dauernd getrennt leben, sind diese Voraussetzungen nach Ansicht der Finanzverwaltung regelmäßig als erfüllt anzusehen.

Diese Annahme der Finanzverwaltung gilt nach Auffassung des FG Niedersachsen allerdings nicht uneingeschränkt. In Fällen mit Auslandsbezug kann allein aus einem Eheverhältnis nicht abgeleitet werden, dass sich ein im Inland tätiger Arbeitnehmer an den Kosten des ausländischen Haushalts beteiligt. Die Finanzverwaltung ist vielmehr dazu berechtigt, sich in jedem Einzelfall die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung nachweisen zu lassen. Da im Urteilsfall angesichts seltener Besuche im Heimatland sowie nicht ausreichender Nachweise für die Beteiligung an den Kosten des ausländischen Haushalts erhebliche Zweifel am Vorliegen der

Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung bestanden, hat das FG den Abzug von Unterkunftskosten in Höhe von 5.231 € für acht Monate versagt. Ob die vom FG zwecks Rechtsfortbildung zugelassene Revision eingelegt wurde, ist derzeit noch offen.

Das Urteil ist wegen der Ausführungen zur Kostenbeteiligung nicht nur für Fälle mit Auslandsbezug von Bedeutung, sondern auch für reine Inlandsfälle. Es betrifft z.B. Kinder, die einen Haushalt am auswärtigen Ausbildungs- oder Studienort unterhalten, ihren Lebensmittelpunkt aber noch im elterlichen Haushalt haben. Das FG rechnet zu den Lebensführungskosten „die Aufwendungen zur Gestaltung des privaten Lebens, die einen Haushaltsbezug aufweisen, im Wesentlichen also Miet- und Hauskosten, Verbrauchs- und sonstige Nebenkosten, Aufwendungen für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgeräten und -gegenständen, Kosten für Lebensmittel und Telekommunikationskosten“. Kosten für Urlaub, Pkw, Freizeitgestaltung, Gesundheitsförderung sowie Kleidung zählen dagegen nicht zu den Lebenshaltungskosten. Ein symbolischer Beitrag zu den Lebensführungskosten genügt nicht; dieser muss oberhalb einer Bagatellgrenze von 10 % der gesamten haushaltsbezogenen Lebensführungskosten liegen, soll die doppelte Haushaltsführung anerkannt werden. Um den Nachweis der Beteiligung an den Kosten gegenüber der Finanzverwaltung einfach führen zu können, sollten Zahlungen nicht bar, sondern z.B. per Überweisung geleistet werden.

#### **Kinder: Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung**

Eltern, für deren Kinder kein Anspruch auf Kindergeld und -freibetrag mehr besteht, die aber dennoch unterhaltsberechtig sind, können Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung bis zu 9.984 € zuzüglich der Beiträge für die Kranken- und Pflegeversicherung der Kinder als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 EStG geltend machen, sofern die Kinder über kein bzw. nur ein geringes Vermögen verfügen. Eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes mindern den sich so ergebenden Betrag, soweit sie höher als 624 € sind. Darüber hinaus sind die Aufwendungen der Eltern um Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln – insbesondere BAföG-Zuschüsse – zu kürzen.

Sind die eigenen Einkünfte des Kindes allerdings negativ, dürfen sie nicht mit BAföG-Zuschüssen verrechnet werden. Das hat der Bundesfinanzhof (BFH) jetzt im Fall der Eltern einer Studentin entschieden, die aus einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis 1.830 € Arbeitslohn bezogen hatte. Dem Arbeitslohn standen Werbungskosten in Form von Studiengebühren, Kosten für Fahrten zu Lerngemeinschaften sowie Kosten für Familienheimfahrten von insgesamt 2.180 € gegenüber, so dass sich letztlich ein Verlust von 350 € ergab. Dieser Verlust durfte laut BFH nicht mit BAföG-Zuschüssen von 4.020 € verrechnet werden, weil § 33a Abs. 1 EStG zur Anrechnung der Einkünfte des Kindes unterschiedliche Regelungen für Einkünfte und Bezüge einerseits sowie Zuschüsse andererseits enthält. Positive und negative Einkünfte und Bezüge dürfen nach steuerlichen Regeln miteinander verrechnet werden. Dagegen gilt für Ausbildungszuschüsse der Grundsatz der Vollanrechnung, der eine Verrechnung von Verlusten ausschließt.

Eltern können Unterhaltsaufwendungen für unterhaltsberechtigte Kinder ohne Anspruch auf Kindergeld und -



freibetrag übrigens auch dann geltend machen, wenn diese nicht auswärts untergebracht sind, sondern noch im elterlichen Haushalt leben. In diesem Fall unterstellt die Finanzverwaltung, dass den Eltern Unterhaltsaufwendungen in Höhe des eingangs genannten Höchstbetrags entstanden sind.

### **Finanzverwaltung: Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden**

Im Anschluss an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) hat die Finanzverwaltung die für Vermieter geltenden Grundsätze zur Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden in einer umfangreichen Verwaltungsanweisung neu gefasst. Die wichtigsten Aussagen sind:

- Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung gemischt genutzter Gebäude sind soweit möglich direkt den zum Vorsteuerabzug berechtigenden bzw. diesen ausschließenden Ausgangsumsätzen zuzuordnen. Verbleibende Vorsteuerbeträge sind sachgerecht aufzuteilen.
- Bei Erwerb oder Errichtung eines Gebäudes, das gemischt genutzt werden soll, sind die auf die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge einheitlich in einen abziehbaren und in einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen.
- Die Vorsteueraufteilung muss nach einem sachgerechten Schlüssel erfolgen. Kommt neben dem Gesamtumsatzschlüssel ein anderer Schlüssel in Betracht, ist dieser zu verwenden, wenn er ein präziseres Ergebnis liefert. Dies gilt insbesondere für objektbezogene Flächenschlüssel, objektbezogene Umsatzschlüssel oder Schlüssel nach dem umbauten Raum. Auch andere Aufteilungsschlüssel können sachgerecht sein.
- Grundsätzlich erfolgt die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen des Gebäudes, da dies regelmäßig die wirtschaftlich präzisere Methode ist. Maßgebend sind dann Gebäudeinnenflächen ohne z.B. Außenstellplätze. Anzusetzen sind die Grundflächen aller Räume, gleich, ob es sich um Wohn- oder Gewerbeflächen handelt. Versorgungsflächen und Gemeinschaftsräume bleiben unberücksichtigt.
- Weicht die Ausstattung unterschiedlich genutzter Räume erheblich voneinander ab, erfolgt die Aufteilung der Vorsteuer grundsätzlich anhand des objektbezogenen Umsatzschlüssels, weil dieser eine wirtschaftlich präzisere Aufteilung ermöglicht. Ausnahmsweise kommt auch der Gesamtumsatzschlüssel in Betracht, etwa bei Verwaltungsgebäuden.

- Weichen die Geschosshöhen erheblich voneinander ab, kann die Vorsteuer nach dem umbauten Raum aufgeteilt werden, sofern keine erheblichen Unterschiede in der Ausstattung vorliegen.

### **Finanzverwaltung: Gewerbesteuerliche Maßnahmen angesichts gestiegener Energiekosten**

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben angesichts infolge des Ukraine-Krieges gestiegener Energiekosten beschlossen, dass bei der Prüfung von bis zum 31.3.2023 gestellten Anträgen auf Herabsetzung von Gewerbesteuer-Vorauszahlungen keine strengen Anforderungen gestellt werden sollen. Auch rückwirkend für 2022 gestellte Herabsetzungsanträge sind zulässig. Über Herabsetzungsanträge soll zeitnah entschieden werden. Setzt das Finanzamt den Gewerbesteuer-Messbetrag für Vorauszahlungszwecke herab, ist die betreffende Gemeinde daran bei der Festsetzung der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen gebunden.

Etwaige Stundungs- und Erlassanträge sind an die Gemeinden zu richten. Die Finanzämter sind dafür nur dann zuständig, wenn die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer auf sie übertragen worden ist.

### **Finanzverwaltung: Rückwirkende Beantragung von Schwerbehindertenausweisen**

Die Finanzverwaltung Berlin weist darauf hin, dass schwerbehinderte Menschen bei den jeweils zuständigen Behörden zur Erlangung von Steuervorteilen – etwa in Form von Behinderten-Pauschbeträgen – die Feststellung beantragen können, dass ein Grad der Behinderung oder gesundheitliche Merkmale bereits zu einem früheren Zeitpunkt vorgelegen haben. Ein solcher Antrag setzt allerdings eine Bescheinigung des für den Antragsteller zuständigen Finanzamts voraus. Die Finanzämter werden angehalten, derartige Bescheinigungen zu erteilen und darin zu vermerken, für welche Zeiträume noch keine Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer eingetreten ist. Solange dies nicht der Fall ist, können auch bereits bestandskräftige Einkommensteuerbescheide noch geändert werden, weil es sich bei dem Bescheid eines Versorgungsamts oder einer vergleichbaren Behörde um einen Grundlagenbescheid handelt.

Wegen des Steuergeheimnisses dürfen die Finanzämter die Bescheinigungen nur dem Antragsteller oder einem Bevollmächtigten zusenden. Die unmittelbare Versendung an ein Versorgungsamt muss beantragt bzw. ihr muss ausdrücklich zugestimmt werden.