

ZSP

Steuerberatungsgesellschaft

HINWEISE APRIL 2024

A. Rechtsänderungen

Der Bundesrat hat das Wachstumschancengesetz (vgl. Hinweise zum Jahreswechsel 2023/2024) in einer deutlich abgespeckten Version beschlossen.

1. Einkommensteuer

Entgegen dem Gesetzentwurf bleibt die Grenze für den Sofortabzug von *geringwertigen Wirtschaftsgütern* bei 800 €. Unverändert bleibt auch die fünfjährige Abschreibungsdauer für den *Sammelposten* für bewegliche Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis 1.000 €. Die Pauschalen für *Verpflegungsmehraufwendungen* auf Dienstreisen im Inland belaufen sich unverändert auf 14 € bzw. 28 € und der Freibetrag für Betriebsveranstaltungen auf 110 €. Die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen an *selbstgenutztem Wohnraum* bleibt bei insgesamt 20 v.H. in den ersten drei Jahren. Die geplante Freigrenze für *Mieteinnahmen* wird nicht eingeführt, und der *Verlustrücktrag* ist wie bisher nur für zwei Jahre möglich und beträgt für Verluste ab 2024 höchstens 1 Mio €, bei Zusammenveranlagung 2 Mio €.

Beim *Verlustvortrag* ist eine Verrechnung der Verluste mit positiven Einkünften oberhalb von 1 Mio € bzw. bei zusammenveranlagten Ehegatten 2 Mio € jetzt zu 70 v.H. anstelle der geplanten 75 v.H. möglich; bisher waren es 60 v.H. Die *degressive Abschreibung für bewegliche Anlagegüter* beträgt bis zu 20 v.H. statt wie geplant bis zu 25 v.H. und gilt für Investitionen im Zeitraum 1. April bis 31. Dezember 2024. Die *Mittelstands-Sonderabschreibung* wird von 20 v.H. auf 40 v.H. statt auf 50 v.H. erhöht. Die *degressive Abschreibung für neue Wohngebäude* ist nur mit 5 v.H. möglich statt wie ursprünglich vorgesehen mit 6 v.H.

Wie geplant umgesetzt werden die Änderungen bei der Sonderabschreibung für neue Mietwohnungen, bei den Grenzen der Buchführungspflicht, beim Betriebsausgabenabzug für Geschenke an Geschäftsfreunde, der Besteuerung der Privatnutzung betrieblicher Elektrofahrzeuge und bei privaten Veräußerungsgewinnen.

2. Umsatzsteuer

Die geplante Absenkung des Durchschnittssatzes und der Vorsteuerpauschale für *landwirtschaftliche Umsätze* von 9 v.H. auf 8,4 v.H. ist im geänderten Wachstumschancengesetz nicht mehr enthalten.

Die Befreiung von der Pflicht zur Abgabe von *Umsatzsteuer-Voranmeldungen* bei einer Vorjahressteuerschuld bis 2.000 € statt bisher 1.000 € wird zwar umgesetzt, gilt jedoch erst ab 2025 statt bereits 2024. *Kleinunternehmer* müssen letztmalig für 2023 eine Umsatzsteuererklärung einreichen.

Die Anhebung der Umsatzgrenze für die *Istbesteuerung* auf 800.000 € und die zwingende Einführung der *elektronischen Rechnung* bei Leistungen zwischen Unternehmern treten wie vorgesehen in Kraft.

3. Sonstiges

Die Einführung einer *Investitionsprämie für Klimaschutz* entfällt komplett.

Bei der *Grunderwerbsteuer* bleibt es dabei, dass die Steuerbefreiungen von Grundstücksverkäufen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern in der bisherigen Form abgeschafft werden (vgl. Hinweise zum Jahreswechsel 2023/2024 A.4.). Entgegen den ursprünglichen Plänen läuft das alte Recht aber nicht bereits zum 31. Dezember 2024 aus, sondern erst Ende 2026.

B. Ertragsteuern

1. Verluste aus der Vermietung großer Wohnungen

Vermietungsverluste können mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden, wenn aus der Vermietung ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben erzielt werden kann, d.h. wenn Einkunftserzielungsabsicht vorliegt. Davon wird bei dauerhafter und vollentgeltlicher Vermietung von Wohnungen ausgegangen, selbst wenn langjährig Verluste entstehen.

Bei verbilligter Vermietung ab 66 v.H. der ortsüblichen Miete sind die Kosten voll abzugsfähig. Bei Vermietung ab 50 v.H. bis unter 66 v.H. der ortsüblichen Miete sind die Kosten nur dann voll abzugsfähig, wenn eine Totalüberschussprognose auf 30 Jahre positiv ist. Bei Mieten unter 50 v.H. der ortsüblichen Miete können die Kosten stets nur anteilig abgezogen werden.

Die ortsübliche Miete wird in der Regel aus dem Mietspiegel entnommen, außer wenn eine Wohnung mit besonderer Gestaltung oder Ausstattung vermietet wird, z.B. Wohnungen mit Wohnfläche über 250 qm. In einem vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedenen Fall hatten Eltern ihren Kindern Einfamilienhäuser mit jeweils 300 qm Wohnfläche vermietet und sich bei der vereinbarten Miete am Mietspiegel orientiert. Laut BFH können die jährlichen Verluste von 200.000 € nur verrechnet werden, wenn die Miete so hoch ist, dass in einem Zeitraum von 30 Jahren ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erzielt werden kann. Gewinne aus einer eventuellen Veräußerung dürfen dabei nicht berücksichtigt werden. Der Mietspiegel könne wegen der großen Wohnfläche der Häuser nicht zu Grunde gelegt werden.

2. Verlagerung von Mieteinkünften auf Kinder

Eltern können ihre Einkommensteuerbelastung verringern durch Verlagerung von Einkünften auf ihre Kinder. Die Einkünfte sind bei den Kindern steuerfrei bis zur Höhe des Grundfreibetrags von 11.604 €. Übersteigende Einkünfte unterliegen bei den Kindern regelmäßig einem geringeren Steuersatz als bei den Eltern. Wollen Eltern nur die Einkünfte auf ein Kind übertragen, z.B. die Erträge aus einem Mietshaus, nicht jedoch die Einkunftsquelle selbst, bietet sich die Einräumung eines Zuwendungsnießbrauchs an. Das Kind wird mit notarieller Beurkundung als Nießbraucher in das Grundbuch eingetragen, die Eltern bleiben Eigentümer des Mietshauses. Die Mieten werden vom Kind versteuert. Der Nießbrauch kann befristet werden, z.B. bis zur Volljährigkeit des Kindes oder bis zum Abschluss seiner Berufsausbildung. Das Kind kann die Aufwendungen für das Mietshaus, die es selbst tragen muss, z.B. für Reparaturen am Gebäude, als Werbungskosten abziehen. Die Abschreibungen für das Mietshaus können allerdings nach der Nießbrauchsbestellung weder vom Kind noch von den Eltern steuerlich geltend gemacht werden. Im Regelfall betragen die jährlichen Abschreibungen jedoch nur 2 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sodass dieser Nachteil steuerlich kaum ins Gewicht fällt.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil bestätigt, dass Mieteinkünfte durch Bestellung eines Nießbrauchsrechts auf ein Kind übertragen werden können. Voraussetzung ist allerdings, dass das Kind als Vermieter in die Mietverträge der Eltern eintritt, was den Mietern angezeigt werden muss. Die Mietzahlungen müssen auf ein Konto des Kindes fließen und sollten von den Eltern nicht für den laufenden Unterhalt des Kindes verwendet werden. Vereinnahmen die Eltern weiterhin die Mieten, müssen sie diese wie bisher selbst versteuern. Im Urteilsfall des BFH wurde einem minderjährigen Kind ein Nießbrauch an einem Grundstück eingeräumt, das die Eltern bisher an die GmbH des Vaters vermietet hatten. Auch in diesem Fall erkennt der BFH die Verlagerung der Einkünfte auf das Kind an. Eine steuerlich wirksame Verlagerung der Einkünfte ist jedoch nicht möglich bei Grundstücken, die bisher von den Eltern selbst in ihrem eigenen Betrieb genutzt werden und nach der Nießbrauchsbestellung vom Kind zurückgemietet werden.

Damit der Nießbrauch bei minderjährigen Kindern steuerlich anerkannt werden kann, ist es erforderlich, das Kind bei der Nießbrauchsbestellung von einem Ergänzungspfleger vertreten zu lassen. Eine Genehmigung des Familiengerichts ist nur notwendig, wenn der Nießbrauch über den 19. Geburtstag des Kindes hinaus weiterlaufen soll.

3. Private Veräußerungsgeschäfte

Wer ein Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung mit Gewinn veräußert, muss den Veräußerungsgewinn versteuern. Allerdings bleibt der Gewinn steuerfrei, wenn sich auf dem Grundstück ein selbstgenutztes Eigenheim befindet. Die Steuerbefreiung erstreckt sich dann nicht nur auf das Haus, sondern auch auf den zugehörigen Garten. Wird jedoch ein mit einem Eigenheim bebautes Grundstück geteilt und anschließend ein Teil des Gartens innerhalb von 10 Jahren seit Anschaffung des Grundstücks verkauft, unterliegt der auf den Garten entfallende Veräußerungsgewinn der Besteuerung. Laut Bundesfinanzhof (BFH) führt die Teilung des Grundstücks dazu, dass der abgetrennte Grundstücksteil nicht mehr als Teil des Wohngrundstücks gilt, sodass die Steuerbefreiung für Eigenheime nicht mehr greift. Das gilt auch, wenn das abgetrennte Teilgrundstück bis zum Verkauf unverändert als Hausgarten genutzt wird.

Bei geerbten Grundstücken, die von einem Alleinerben oder von einer Erbengemeinschaft veräußert werden, kommt es auf die Anschaffung durch den Erblasser an. Liegt diese beim Verkauf des Nachlassgrundstücks bereits mehr als 10 Jahre zurück, müssen die Erben einen Gewinn, der bei der Veräußerung entsteht, nicht versteuern. Erwirbt jedoch einer der Erben das Grundstück im Rahmen der Erbauseinandersetzung von der Erbengemeinschaft gegen Zahlung einer Abfindung an die Miterben und verkauft der übernehmende Erbe das Grundstück innerhalb der nächsten 10 Jahre, muss er laut Finanzverwaltung den Gewinn versteuern, soweit er auf die Grundstücksanteile entfällt, die er von den Miterben erworben hat.

Dieser Auffassung hat der BFH nun widersprochen. Der übernehmende Erbe erwerbe formal gesehen bei der Erbauseinandersetzung nur die Erbanteile seiner Miterben, aber nicht deren Miteigentum an den Grundstücken im Nachlass. Die Veräußerung eines Nachlassgrundstücks durch den übernehmenden Erben sei deshalb nicht steuerbar, da es sich bei dem veräußerten Grundstück nicht um dasselbe Wirtschaftsgut handelt, das der Erbe zuvor erworben hat. Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit ist allerdings, dass seit der Anschaffung des Grundstücks durch den Erblasser mehr als 10 Jahre vergangen sind.

4. Rentner im Ausland

Die Deutsche Rentenversicherung Bund (DRV Bund) zahlt jährlich rund 1,8 Mio Renten in über 150 Länder weltweit. Rentner im Ausland sind trotz ihres Wegzugs mit ihren Renteneinkünften, die sie von der DRV Bund erhalten, in Deutschland beschränkt einkommensteuerpflichtig. Soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und dem Wohnsitzstaat des Rentners das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausschließt oder der Höhe nach beschränkt, müssen die Renten in Deutschland versteuert werden. Im Unterschied zu Rentnern, die im Inland leben, erhalten Rentner im Ausland keine persönlichen und familienbezogenen Steuervorteile, wie z.B. den Grundfreibetrag (2024: 11.604 €) und den Abzug von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen.

Auf Antrag können jedoch Rentner im Ausland in den Genuss dieser Steuervorteile kommen, wenn ihre nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte höchstens 10 v.H. ihrer weltweit erzielten Einkünfte oder höchstens 11.604 € betragen. Je nach Wohnsitz des Rentners wird der Höchstbetrag von 11.604 € gekürzt, z.B. um 25 v.H. bei Rentnern in Spanien oder 50 v.H. bei Rentnern in der Türkei.

Umstritten war bisher, ob inländische Renteneinkünfte, die wegen eines DBA in Deutschland nur beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte gelten und damit schädliche Einkünfte für den Erhalt der Steuervorteile sind. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun bei einem nach Norwegen ausgewanderten Rentner bejaht. Laut DBA mit Norwegen darf die deutsche Einkommensteuer auf die Renten 15 v.H. der Bruttozahlungen nicht übersteigen. Diese Beschränkung genügt dem BFH, die Renten als Einkünfte zu behandeln, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Da der Rentner neben der Rente nur noch norwegische Zinseinkünfte erzielte, gelten alle Einkünfte als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend, weshalb der BFH die Steuervorteile versagte. Nichts anderes dürfte für Rentner in Spanien gelten. Laut DBA mit Spanien hat Deutschland bei Rentnern, die vor 2015 erstmals eine Rente bezogen haben, kein und bei Neurentnern ab 2015 ein begrenztes Besteuerungsrecht. Folgt man der BFH-Rechtsprechung, können die deutschen Renten für die Gewährung der Steuervorteile schädlich sein. Anders dürfte der Fall bei Rentnern liegen, die nach Österreich ausgewandert sind. Laut DBA mit Österreich hat Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht für die Renten, d.h. ein Rentner in Österreich kann auf Antrag die Steuervorteile erhalten, wenn er keine nennenswerten anderen Einkünfte erzielt, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

C. Erbschaft- und Schenkungsteuer

1. Steuerfreie Schenkung eines Betriebs

Die Schenkung oder Vererbung eines Betriebs, eines Anteils an einer Personengesellschaft oder einer mehr als 25-prozentigen GmbH-Beteiligung kann weitgehend oder sogar ganz steuerfrei sein. Der Erwerber erhält einen 85-prozentigen Verschonungsabschlag, wenn der Betrieb oder Gesellschaftsanteil innerhalb der nächsten fünf Jahre weder veräußert noch aufgegeben wird und je nach Beschäftigtenzahl die Arbeitsplätze überwiegend erhalten bleiben (Regelverschonung).

Bei einer auf sieben Jahre verlängerten Behaltensfrist mit strengeren Anforderungen an den Erhalt der Arbeitsplätze beträgt der Verschonungsabschlag sogar 100 v.H., jedoch nur, wenn dies unwiderruflich beantragt wird und sich das im Betrieb enthaltene Verwaltungsvermögen auf höchstens 20 v.H. des Betriebsvermögens beläuft (Optionsverschonung).

Zum Verwaltungsvermögen gehören Anteile an Kapitalgesellschaften bis zu einer Beteiligungsquote von 25 v.H., Luxusgegenstände, z.B. Gemälde, vermieteter Grundbesitz, Wertpapiere und Finanzmittel, d.h. Bargeld, Bankguthaben und Forderungen. Schulden können von den Finanzmitteln abgezogen werden. Stellt sich nach einem Antrag auf Optionsverschonung später heraus, dass das Verwaltungsvermögen wider Erwarten mehr als 20 v.H. ausmacht, wurde bisher immerhin die Regelverschonung gewährt. Die Finanzverwaltung folgt jetzt jedoch der Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass es in solchen Fällen überhaupt keinen Verschonungsabschlag mehr gibt. Die Optionsverschonung sollte daher nur noch beantragt werden, wenn sicher ist, dass das Verwaltungsvermögen weniger als 20 v.H. beträgt.

Weder Regel- noch Optionsverschonung gibt es auch, wenn das Verwaltungsvermögen ab 90 v.H. des Betriebsvermögens beträgt. Laut Finanzverwaltung dürfen bei der Prüfung der 90 v.H.-Grenze keine Schulden von den Finanzmitteln abgezogen werden. Das bedeutet, dass z.B. ein typischer Handelsbetrieb, der sowohl einen hohen Bestand an Forderungen als auch an Verbindlichkeiten aufweist, regelmäßig nicht begünstigt verschenkt oder vererbt werden kann. Laut BFH dürfen Handelsbetriebe daher die betrieblichen Schulden von den Finanzmitteln abziehen. Nach der Urteilsbegründung müsste für andere Branchen dasselbe gelten. Solange noch nicht feststeht, ob sich die Finanzverwaltung dem BFH anschließt, sollte bei Schenkungen weiterhin darauf geachtet werden, dass das Verwaltungsvermögen auch ohne Schuldenabzug am Stichtag unter 90 v.H. liegt, z.B. durch Verwendung von Finanzmitteln zur Schuldentilgung.

2. Mündliche Vermächtnisse

Testamente müssen handschriftlich verfasst oder notariell beurkundet werden, sonst sind sie nichtig. Auch Testamentsergänzungen müssen diesen Formvorschriften entsprechen. Ein mündliches Vermächtnis als Ergänzung zu einem gültigen Testament muss daher von den Erben nicht beachtet werden.

Entschließen sich die Erben, das mündliche Vermächtnis dennoch zu erfüllen, können sie es erbschaftsteuerlich wie ein gültiges Vermächtnis als Nachlassverbindlichkeit abziehen und dadurch die Erbschaftsteuer mindern, wenn die Erben die mündliche Anordnung des Verstorbenen gegenüber dem Finanzamt nachweisen können.

Das Hessische Finanzgericht (FG) entschied kürzlich über einen Fall, in dem die Erblasserin den testamentarischen Alleinerben, der über eine Bankvollmacht verfügte, mündlich mit Geldschenkungen an im Testament nicht bedachte Personen beauftragt hatte. Der Erbe tätigte die Überweisungen jedoch erst nach dem Tod der Erblasserin und wollte sie dann als Nachlassverbindlichkeiten abziehen. Das FG hat den Abzug abgelehnt, da der Erbe nicht beweisen konnte, dass das mündliche Schenkungsversprechen der Erblasserin tatsächlich existierte. Weil es hierzu weder ein Schriftstück noch Zeugen gab, wertete das Gericht die Überweisungen als freiwillige Schenkungen des Erben, die die Erbschaftsteuer nicht mindern.

D. Sonstiges

1. Umsatzsteuer bei Kuchenverkauf an Schulen

Leistungen der öffentlichen Hand und damit auch von Schulen unterliegen der Umsatzsteuer, wenn es ohne Besteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen gegenüber der Privatwirtschaft käme. Eigentlich gilt diese Regelung seit 2017, wegen mehrfach verlängerter Übergangsregelungen muss sie jedoch erst ab 2025 zwingend von allen öffentlich-rechtlichen Körperschaften und damit auch von Schulen angewendet werden. Aufgrund der Neuregelung stellt sich die Frage, ob auch der Kuchenverkauf an Schulen durch Schüler oder Eltern umsatzsteuerpflichtig ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kommt es darauf an, wem der Kuchenverkauf zuzuordnen ist. Veräußert die Schule den Kuchen, wird die Leistung dem Schulträger, z.B. dem Landkreis oder der Stadt, d.h. der öffentlichen Hand zugerechnet und unterliegt damit regelmäßig der Umsatzsteuer. Treten dagegen die Schüler, Eltern oder Elterninitiativen nach außen als Anbieter auf, z.B. auf Aushängen, Plakaten, Handzetteln oder in elektronischen Medien, ist der Kuchenverkauf den Schülern usw. zuzurechnen, die jedoch regelmäßig keine umsatzsteuerlichen Unternehmer sind, sodass keine Umsatzsteuer abzuführen ist. Dies gilt auch für andere gelegentliche Verkäufe durch Schüler usw., z.B. Pizzaverkauf, sowie für Eintrittsgelder für Aufführungen von Schülergruppen wie der Theater-AG oder des Schulchors.

Der Kuchenverkauf durch den Förderverein einer Schule ist stets umsatzsteuerpflichtig, wenn der Förderverein kein Kleinunternehmer ist, d.h. wenn seine jährlichen Umsätze 22.000 € übersteigen.

2. Neue Pflichten für Händler nach dem Geldwäschegesetz

Wer mit Kraftfahrzeugen, Kunst, Schmuck, Uhren oder Edelmetallen handelt, muss sich seit 2024 auf dem Meldeportal goAML registrieren lassen, um seine Pflichten nach dem Geldwäschegesetz erfüllen zu können. Andere Händler, z.B. Möbel- und Textilhändler, müssen sich bis 2027 registrieren lassen.

Händler müssen bei Bargeschäften über 10.000 € oder bei Verdacht auf Geldwäsche vor Begründung der Geschäftsbeziehung den Vertragspartner identifizieren, z.B. durch Kopie des Personalausweises. Bei Anhaltspunkten für die illegale Herkunft von Vermögenswerten, bei Verdacht auf Geldwäsche oder Terrorisfinanzierung, oder wenn der Vertragspartner seine Identität nicht offenlegt, müssen elektronische Verdachtsmeldungen auf dem Meldeportal abgegeben werden. Die Geschäftsbeziehung darf nicht begründet oder fortgesetzt werden, es sei denn, die FIU, d.h. die für Geldwäsche zuständige Ermittlungsbehörde, oder die Staatsanwaltschaft haben der Geschäftsbeziehung zugestimmt oder haben 3 Tage seit der Meldung nicht reagiert. Bei Nichtabgabe von Meldungen oder Begründung der Geschäftsbeziehung ohne Zustimmung der FIU droht ein Bußgeld bis 5 Mio € bzw. 10 v.H. des Vorjahresumsatzes mit Veröffentlichung auf der Webseite der Aufsichtsbehörde.

Mit freundlicher Empfehlung

ZSP Steuerberatungsgesellschaft
Braun Paulus Kilian PartmbB