

HINWEISE JULI 2024

A. Einkommensteuer

1. Geplante Änderungen für Photovoltaikanlagen

Seit 2022 sind Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) steuerfrei, auch soweit es sich um ältere Anlagen handelt. Die Steuerbefreiung gilt für Anlagen auf, an oder in Einfamilienhäusern oder Gewerbeimmobilien bis zu einer Leistung von 30 kWp. Befinden sich mehrere Nutzungseinheiten wie Wohnungen, Büros oder Ladengeschäfte in dem Gebäude, greift die Befreiung für Anlagen bis 15 kWp Leistung pro Wohn- oder Gewerbeeinheit, also beispielsweise bis 75 kWp für ein Mehrfamilienhaus mit fünf Wohnungen. Die Gesamtleistung aller Anlagen eines Steuerpflichtigen oder einer Gesellschaft, z.B. einer PV-Anlagen-GbR, darf eine Obergrenze von 100 kWp nicht übersteigen.

Für PV-Anlagen, die ab 2025 in Betrieb genommen oder erweitert werden, ist eine Verdoppelung der Leistungsgrenze von 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit auf 30 kWp geplant. Die übrigen Grenzen, z.B. 30 kWp für ein Einfamilienhaus und die Obergrenze 100 kWp, bleiben unverändert. Die Erhöhung soll nicht für Altanlagen gelten.

Um in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen, kann es günstig sein, mit der geplanten Installation einer PV-Anlage bis 2025 zu warten. Wer beispielsweise die Errichtung einer PV-Anlage mit einer Leistung von 66 kWp auf einem Dreifamilienhaus plant, erzielt nur bei Inbetriebnahme ab 1. Januar 2025 steuerfreie Einnahmen.

Da bereits eine geringfügige Erweiterung einer bestehenden, bisher steuerpflichtigen Anlage zur Steuerbefreiung führen soll, ergibt sich hier eine weitere Gestaltungsmöglichkeit.

Beispiel: Auf einem Zweifamilienhaus befindet sich eine PV-Anlage mit einer Leistung von 40 kWp. Die Einnahmen aus der Stromerzeugung sind nicht steuerfrei, da die Grenze von 2-mal 15 = 30 kWp überschritten wird. 2025 ändert sich nichts, denn die Anlage wurde vor 2025 in Betrieb genommen.

Wird jedoch 2025 die Kapazität der Anlage durch Installation zusätzlicher Module auf 42 kWp erweitert, gilt die neue Grenze von 2-mal 30 = 60 kWp, sodass die Steuerbefreiung künftig greift.

Voraussetzung ist allerdings, dass der Anlagenbetreiber keine PV-Anlagen auf weiteren Objekten betreibt, durch die er die personenbezogene Obergrenze von 100 kWp überschreitet.

2. Verluste aus Termingeschäften

Wer im Privatvermögen Gewinne aus Termingeschäften erzielt, z.B. mit Optionen oder Futures, muss diese mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 v.H. versteuern. Verluste aus Termingeschäften können nur mit Gewinnen aus Termingeschäften bis 20.000 € jährlich verrechnet werden. Eine Verlustverrechnung mit anderen Kapitalerträgen, z.B. Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien, oder mit anderen Einkunftsarten, z.B. Arbeitseinkünften, ist nicht möglich.

Beträgt der Verlust aus Termingeschäften in einem Kalenderjahr mehr als 20.000 € oder stehen dem Verlust in dem betreffenden Jahr keine Gewinne aus Termingeschäften gegenüber, können die nicht verrechenbaren Verluste zwar vorgetragen und in späteren Jahren mit entsprechenden Gewinnen verrechnet werden, jedoch immer nur bis zu 20.000 € jährlich.

Laut Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz könnte diese Regelung verfassungswidrig sein. Wer z.B. im selben

Jahr aus Termingeschäften Gewinne von 240.000 € und Verluste von 210.000 € erzielt, versteuert nicht etwa nur die Differenz von 30.000 €, sondern zunächst 240.000 \cdot 20.000 = 220.000 €. Bis der verbleibende Verlust von 190.000 € vollständig mit Gewinnen verrechnet worden ist, dauert es dann weitere zehn Jahre oder länger je nachdem, ob überhaupt in jedem Jahr Gewinne aus Termingeschäften anfallen. Laut FG ist für eine solche Ungleichbehandlung gegenüber anderen Einkünften kein Grund erkennbar. Verluste aus Termingeschäften müssen in der Einkommensteuererklärung angegeben werden, denn solche Verluste dürfen von der depotführenden Bank nicht verrechnet werden. Werden die Verluste nur beschränkt verrechnet, sollte gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch eingelegt werden.

3. Einladung von Geschäftsfreunden und Mitarbeitern zu Veranstaltungen

Die Einladung von Geschäftsfreunden zu Fußballspielen, Konzerten oder anderen Veranstaltungen führt bei den Eingeladenen regelmäßig zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen in Höhe des Eintrittspreises. Werden eigene Mitarbeiter zu solchen Veranstaltungen eingeladen, muss der Eintrittspreis als Arbeitslohn versteuert werden. Will der Gastgeber vermeiden, dass seine Gäste aufgrund der Einladung Steuern bezahlen müssen, kann er die Steuerbelastung übernehmen, die pauschal mit 30 v.H. der Aufwendungen angesetzt wird. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag mit 5,5 v.H. der Steuer und eventuell Kirchensteuer. Die Gäste müssen über die pauschale Versteuerung informiert werden, damit sie die erhaltenen Vorteile nicht nochmals versteuern.

Wird eine VIP-Loge gemietet, z.B. in einem Fußballstadion, um während einer ganzen Saison immer wieder Geschäftsfreunde einladen zu können, sind die Kosten für die Loge aufzuteilen. In der Regel hat der Mieter der Loge das Recht, für sein Unternehmen zu werben, z.B. durch Anbringen seines Logos im Stadion. Die Kosten, die auf die Werbung entfallen, sind in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig und führen bei den Gästen nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen. Häufig ist in der Miete für die Loge auch eine Pauschale für die Bewirtung der Gäste enthalten. Die Bewirtungskosten können regelmäßig nur zu 70 v.H. als Betriebsausgabe abgezogen werden und führen bei den Gästen auch nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen. Sie werden deshalb wie die Werbekosten nicht in die Bemessungsgrundlage der Pauschalbesteuerung einbezogen. Nur der Teil der Kosten, der auf den Eintritt entfällt, ist steuerpflichtig und kann pauschal versteuert werden. Soweit Geschäftsfreunde eingeladen werden, ist dieser Teil der Kosten in der Regel nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig, da Geschenke an Geschäftsfreunde nur bis zu einem Wert von 50 € pro Empfänger und Jahr abgezogen werden können.

Die Miete für die VIP-Loge kann nach einer Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung pauschal aufgeteilt werden in 40 v.H. Werbekosten, 30 v.H. Bewirtungskosten und 30 v.H. Eintrittspreis.

Wird die Loge nicht bei jeder Veranstaltung genutzt oder nicht immer voll besetzt, müssen nach einer aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Kosten, die rechnerisch auf die leerbleibenden Sitze entfallen, nicht pauschal versteuert werden. Ebenfalls nicht zu versteuern sind laut BFH die Kosten für den Sitzplatz eines Arbeitnehmers, der die Aufgabe hat, bei den Veranstaltungen als „Gastgeber“ zu fungieren und die eingeladenen Geschäftsfreunde zu betreuen.

4. Verkauf einer Mitarbeiterbeteiligung

Arbeitnehmer, die vom Arbeitgeber kostenlos oder verbilligt Anteile an dessen Unternehmen oder an einem verbundenen Konzernunternehmen erhalten, müssen den Unterschied zwischen dem marktüblichen und dem bezahlten Preis als Arbeitslohn versteuern. Dieser Vorteil bleibt steuerfrei bis 2.000 € jährlich, wenn der Erwerb einer solchen Mitarbeiterbeteiligung allen Arbeitnehmern offensteht, die seit mindestens einem Jahr im Unternehmen beschäftigt sind.

Kommt der Freibetrag von 2.000 € nicht zur Anwendung oder wird er überschritten, ist der Vorteil aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug der Mitarbeiterbeteiligung grundsätzlich in dem Jahr zu versteuern, in dem der Bezug erfolgt. Falls das Unternehmen höchstens seit 20 Jahren besteht, muss der Vorteil jedoch erst dann als Arbeitslohn versteuert werden, wenn die Mitarbeiterbeteiligung veräußert oder verschenkt wird oder wenn das Beschäftigungsverhältnis endet, spätestens nach 15 Jahren. Lediglich bei großen Unternehmen mit mindestens 1.000 Mitarbeitern oder Bilanzsumme über 86 Mio € und Jahresumsatz über 100 Mio € bleibt es immer bei der Sofortversteuerung des geldwerten Vorteils im Bezugsjahr.

Wird die auf diese Weise erworbene Beteiligung später mit Gewinn veräußert, führt die zwischenzeitliche Wertsteigerung nicht zu Arbeitslohn, sondern zu Einkünften aus Kapitalvermögen, die lediglich dem Abgeltungssteuersatz von 25 v.H. unterliegen. Bei Erwerb der Beteiligung vor dem Jahr 2009 bleibt der Veräußerungsgewinn sogar vollständig steuerfrei.

5. Teileinkünfteverfahren statt Abgeltungssteuer bei Beteiligung an einer GmbH

Ist der Gesellschafter einer GmbH mit mindestens 25 v.H. an der Gesellschaft beteiligt, kann er eine Gewinnausschüttung, die er von der GmbH erhält, statt mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 v.H. mit seinem persönlichen Einkommensteuersatz versteuern. Hierzu muss er die Gewinnausschüttung in seiner Einkommensteuererklärung angeben. Bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 v.H. bis unter 25 v.H. besteht dieses Wahlrecht nur, wenn der Gesellschafter beruflich für die Gesellschaft tätig ist mit maßgeblichem unternehmerischen Einfluss, z.B. als Geschäftsführer der GmbH. Gibt der Gesellschafter die Gewinnausschüttung in der Einkommensteuererklärung an, gilt auf Antrag das Teileinkünfteverfahren, d.h. die Dividende ist nur zu 60 v.H. steuerpflichtig. Der steuerpflichtige Teil wird mit den anderen Einkünften des Gesellschafters zusammengerechnet und mit seinem persönlichen Steuersatz von 0 bis 45 v.H. besteuert, der abhängig ist

von der Höhe des Einkommens. Die von der GmbH einbehaltene Kapitalertragsteuer wird auf die Einkommensteuer des Gesellschafters angerechnet und die Werbungskosten des Gesellschafters sind zu 60 v.H. abzugsfähig. Gilt dagegen der Abgeltungsteuersatz von 25 v.H., kann der Gesellschafter überhaupt keine Werbungskosten abziehen. Der Antrag auf Teileinkünfteverfahren lohnt sich, wenn der persönliche Steuersatz des Gesellschafters unter 42 v.H. liegt oder wenn er hohe Werbungskosten nachweisen kann, z.B. Finanzierungskosten für den GmbH-Anteil. In diesen Fällen ist die Einkommensteuer auf die Gewinnausschüttung geringer als die einbehaltene Kapitalertragsteuer; die Differenz wird vom Finanzamt erstattet. Der Antrag muss zusammen mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr der Ausschüttung gestellt werden und gilt für 5 Jahre, wenn er nicht widerrufen wird. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) bedeutet dies, dass die Voraussetzungen für das Wahlrecht nur im ersten Jahr vorliegen müssen, für das der Antrag gestellt wird. In den 4 Folgejahren ist das Vorliegen der Voraussetzungen vom Finanzamt zu unterstellen. Im Fall, der vom BFH entschieden wurde, war der Gesellschafter mit 12,5 v.H. an einer GmbH beteiligt und bis 2018 auch als Geschäftsführer der Gesellschaft tätig. Für das Jahr 2018 hatte er die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beantragt. Nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer stellte er den Antrag auch für 2019. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab, da der Gesellschafter 2019 nicht mehr beruflich für die GmbH tätig war. Laut BFH spielt dies jedoch keine Rolle. Sind die Voraussetzungen für das Wahlrecht im ersten Jahr, für das der Antrag gestellt wird, erfüllt, gilt das Teileinkünfteverfahren auch in den 4 Folgejahren, selbst wenn der Gesellschafter dann nicht mehr in ausreichender Höhe an der GmbH beteiligt ist oder nicht mehr als Geschäftsführer für die Gesellschaft arbeitet. Die Finanzverwaltung hat sich mittlerweile der Auffassung des BFH angeschlossen.

6. Überlassung von Ausgleichsflächen

Miet- oder Pachteinahmen im Privatvermögen, die für mehr als 5 Jahre vorausbezahlt werden, müssen vom Vermieter nicht sofort versteuert werden. Der Vermieter kann die Einnahmen im Jahr der Zahlung versteuern oder gleichmäßig auf den Zeitraum verteilen, für den die Vorauszahlung erfolgt. Die Verteilung ist jedoch nur möglich, wenn der Vorauszahlungszeitraum bestimmt werden kann. In einem aktuellen Fall des Bundesfinanzhofs (BFH) musste ein ehemaliger Landwirt die einmalige Zahlung für die Überlassung von Ausgleichsflächen sofort im Jahr der Zahlung als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Flächen versteuern. Der zugrundeliegende Vertrag konnte zwar frühestens nach 30 Jahren gekündigt werden. Ob der Vertrag nach Ablauf der 30 Jahre tatsächlich gekündigt wird, sei jedoch laut BFH nicht sicher. Da die Vertragslaufzeit offen ist und der Vorauszahlungszeitraum deshalb nicht bestimmt werden kann, ist eine Verteilung der Einmalzahlung nicht möglich. Bei einmaligen Zahlungen für Nutzungsüberlassungen in Miet- oder Pachtverträgen ist es sinnvoll, eine feste Vertragslaufzeit zu vereinbaren, um die Verteilung auf den Zeitraum der Nutzungsüberlassung zu ermöglichen.

B. Sonstiges

1. Umsatzsteuer bei falschen Rechnungen an Privatpersonen

Weist ein Unternehmer in seiner Rechnung einen zu hohen Umsatzsteuerbetrag aus, z.B. weil er die Umsatzsteuer fälschlicherweise mit 19 v.H. statt mit 7 v.H. berechnet hat oder weil er Umsatzsteuer für eine umsatzsteuerfreie Leistung fakturiert hat, schuldet er den falsch ausgewiesenen Steuerbetrag gegenüber dem Finanzamt. Zugleich darf der Kunde die falsch in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen. Nach bisheriger Auffassung des Bundesfinanzhofs gelten diese Regelungen auch für Rechnungen an Privatpersonen. Dies sieht der Europäische Gerichtshof (EuGH) anders. Demnach schuldet der Rechnungsaussteller den falschen Steuerbetrag nicht, wenn die Leistung an einen Endverbraucher ohne Vorsteuerabzug erbracht wurde. Das Bundesfinanzministerium (BMF) folgt jetzt dem EuGH und hat klargestellt, dass ein zu hoher Umsatzsteuerausweis auf Rechnungen an Endverbraucher nicht mehr dazu führt, dass der Unternehmer die überhöhte Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen muss. Dies gelte auch, wenn ein Kleinunternehmer in einer Rechnung an einen Endverbraucher Umsatzsteuer ausweist. Laut BMF muss jedoch der leistende Unternehmer nachweisen, dass sein Kunde ein Endverbraucher ist. Der Nachweis gilt regelmäßig als erbracht, wenn die Leistung typischerweise an Endverbraucher erfolgt, z.B. bei häuslicher Pflege oder zahnärztlichen Leistungen. Ohne Nachweis soll es laut BMF bei den bisherigen Folgen eines falschen Steuerausweises bleiben.

2. Berliner Testament

Ein gemeinschaftliches Ehegattentestament muss nicht notariell beurkundet werden. Möglich ist auch die eigenhändige Errichtung, bei der ein Ehegatte die Anordnungen für den Erbfall handschriftlich niederlegt und anschließend beide Ehegatten Ort, Datum und ihre Unterschrift ergänzen. Setzen sich die Ehegatten gegenseitig als Alleinerben ein, liegt ein Berliner Testament vor. Für den Tod des Längerlebenden werden die Kinder regelmäßig als Schlusserben eingesetzt, d.h. sie erben erst beim zweiten Erbfall den restlichen Nachlass. Alleinerbschaft des Ehegatten bedeutet, dass die Kinder im ersten Erbfall enterbt sind. Der Ehegatte soll über das geerbte Vermögen frei verfügen können. Enterbte Kinder können jedoch auch bei einem Berliner Testament der Eltern ihren Pflichtteil im ersten Erbfall geltend machen. Der Pflichtteil ist ein Anspruch in Geld in Höhe der Hälfte des gesetzlichen Erbteils.

Beispiel: Stirbt ein Vater mit zwei Kindern ohne Testament und Ehevertrag, erbt die Mutter den halben Nachlass. Die Kinder teilen sich die andere Hälfte, d.h. jedes Kind erbt ein Viertel.

Haben die Eltern ein Berliner Testament errichtet, erbt die Mutter den ganzen Nachlass des Vaters.

Die Kinder sind enterbt, können aber von der Mutter ihren Pflichtteil mit $(1/2 \text{ von } 1/4 =) 1/8$ des Nachlasses verlangen.

Um Kinder davon abzuhalten, beim ersten Erbfall ihre Pflichtteile geltend zu machen, kann eine Pflichtteilsstrafklausel in das Testament aufgenommen werden: „Verlangt ein Kind beim ersten Erbfall den Pflichtteil, erhält es auch beim zweiten Erbfall nur den Pflichtteil“. Noch wirksamer wird die Regelung, wenn Kinder, die den Pflichtteil beim ersten Erbfall nicht verlangen, im zweiten Erbfall ein Vermächtnis in Höhe des Erbteils zum erstversterbenden Ehegatten erhalten. Diese sogenannte Jastrowsche Klausel bewirkt, dass der Pflichtteil der „ungehorsamen“ Kinder im zweiten Erbfall geringer wird, da die Vermächtnisse zugunsten der „braven“ Kinder den Nachlass des zweitverstorbenen Ehegatten mindern.

Bei der Erbschaftsteuer ist das Berliner Testament nachteilig. Die persönlichen Freibeträge der Kinder zum erstversterbenden Elternteil in Höhe von 400.000 € pro Kind können nicht genutzt werden, da die Kinder beim ersten Erbfall nichts erhalten. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass bei Anwendung der Jastrowschen Klausel die Vermächtnisse an die „braven“ Kinder im zweiten Erbfall als Erwerb vom letztverstorbenen Elternteil gelten, sodass der Freibetrag zum erstverstorbenen Ehegatten auch hier nicht genutzt werden kann. Bei größeren Vermögen sollte überlegt werden, auf ein Berliner Testament zu verzichten oder es zu ergänzen, z.B. indem die Kinder bereits beim Tod des ersten Ehegatten Vermächtnisse erhalten. Die Kinder können für diese Vermächtnisse den Freibetrag zum erstversterbenden Ehegatten nutzen. Außerdem verringert sich der Steuersatz für den Erwerb des überlebenden Ehegatten und der Kinder im zweiten Erbfall. Alternativ könnte in das Testament aufgenommen werden, dass die Pflichtteilsstrafklausel nicht zum Tragen kommt, wenn der Pflichtteil im Einvernehmen mit dem überlebenden Ehegatten geltend gemacht wird, sodass die betreffenden Kinder beim zweiten Erbfall nicht enterbt werden.

3. Sozialversicherungspflicht eines GmbH-Gesellschafters bei falscher Gesellschafterliste

Ein GmbH-Gesellschafter ist als Mitarbeiter der GmbH nicht sozialversicherungspflichtig beschäftigt, wenn er die Rechtsmacht besitzt, über die Gesellschafterversammlung die Geschicke der GmbH zu bestimmen.

Dafür reicht eine Beteiligung von 50 v.H. aus, wenn Gesellschafterbeschlüsse laut GmbH-Satzung mit einfacher Mehrheit der Stimmen gefasst werden.

Alle Gesellschafter einer GmbH müssen in einer Gesellschafterliste im Handelsregister eingetragen werden mit Name, Vorname, Geburtsdatum, Wohnort, Nennbetrag und laufender Nummer des Geschäftsanteils sowie der prozentualen Beteiligung am Stammkapital. Sind juristische Personen oder Personengesellschaften beteiligt, z.B. eine eingetragene GbR, müssen Firma oder Name, Sitz und Registergericht und -nummer vermerkt werden. Die GmbH-Geschäftsführer müssen unverzüglich nach Wirksamwerden einer Veränderung bei den Gesellschaftern oder ihren Beteiligungsquoten über einen Notar eine aktualisierte Gesellschafterliste beim Handelsregister einreichen.

Die Eintragung in der Gesellschafterliste begründet seit 1. November 2008 die unwiderlegbare Vermutung, dass der Eingetragene Gesellschafter ist und Mitgliedschaftsrechte gegenüber der GmbH hat, auch wenn seine tatsächliche Beteiligung von der Eintragung abweicht.

Das Bundessozialgericht (BSG) hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer durch einen Zuerwerb 1997 seine Beteiligungsquote von 49 v.H. auf 50 v.H. erhöhte. Da beim Zuerwerb keine neue Gesellschafterliste über den Notar eingereicht wurde, lag dem Handelsregister immer noch die alte Gesellschafterliste mit einer Beteiligungsquote von 49 v.H. vor. Das BSG behandelte den Gesellschafter-Geschäftsführer als sozialversicherungspflichtig und lehnte die Berücksichtigung der tatsächlichen Beteiligungsquote von 50 v.H. ab. Maßgebend sei auch bei älteren GmbH allein die Gesellschafterliste.

GmbH-Gesellschafterlisten sollten deshalb laufend aktualisiert werden und vollständig sein. GmbH-Geschäftsführer haften für Schäden, die der Gesellschaft, Gesellschaftern oder Gläubigern der GmbH durch eine falsche Gesellschafterliste entstehen. Falsche Eintragungen können nur mit Wirkung für die Zukunft korrigiert werden.

Mit freundlicher Empfehlung

**ZSP Steuerberatungsgesellschaft
GmbH & Co. KG**