

HINWEISE OKTOBER 2024

A. Geplante Rechtsänderungen

Das Bundeskabinett hat in den letzten Monaten mehrere Steueränderungsgesetze beschlossen, die jedoch noch nicht vom Bundestag verabschiedet wurden und zusätzlich der Zustimmung des Bundesrats bedürfen. Mit ziemlicher Sicherheit wird rückwirkend zum 1. Januar 2024 der einkommensteuerliche Grundfreibetrag um 180 € auf 11.784 € erhöht, d.h. erst bei einem zu versteuernden Jahreseinkommen über diesem Betrag entsteht Einkommensteuer; für zusammenveranlagte Ehepaare gilt der doppelte Betrag. Diese Änderung betrifft alle Steuerzahler, deren Einkommen den bisherigen Grundfreibetrag übersteigt. Der durch die rückwirkende Erhöhung des Grundfreibetrags zu hohe Lohnsteuerabzug für die Monate Januar bis November soll bei der Lohnabrechnung für den Monat Dezember 2024 ausgeglichen werden, d.h. Arbeitnehmer erhalten im Dezember ein höheres Nettogehalt ausbezahlt. Der Kinderfreibetrag von bisher 6.384 € für beide Elternteile zusammen soll ebenfalls rückwirkend für das ganze Jahr 2024 auf 6.612 € erhöht werden; hinzu kommt wie bisher ein Freibetrag von 2.928 € für Betreuung, Erziehung und Ausbildung des Kindes. Für die Jahre 2025 und 2026 sind weitere Verbesserungen vorgesehen, wobei auch das Kindergeld leicht angehoben werden soll. Die geplante Streichung der Lohnsteuerklassen III und V soll erst 2030 umgesetzt werden. Sie betrifft nur den Lohnsteuerabzug und bedeutet nicht, dass das Ehegattensplitting abgeschafft wird.

Seit 2022 sind Erträge aus bestimmten Photovoltaikanlagen einkommensteuerfrei. Bei Anlagen auf Einfamilienhäusern gilt dies bis zu einer Leistung von 30 kWp, bei Anlagen auf Mehrfamilienhäusern bis 15 kWp pro Wohnung. Bei Anschaffung der Anlage ab 2025 soll die Grenze bei Mehrfamilienhäusern auf 30 kWp je Wohnung erhöht werden. Wer also beispielsweise auf einem Zweifamilienhaus eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 40 kWp installieren möchte, sollte mit der Inbetriebnahme noch bis 2025 warten, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen. Die Obergrenze von 100 kWp je Betreiber soll unverändert bleiben. Bei der Umsatzsteuer ist vorgesehen, den Durchschnittssatz und die Vorsteuerpauschale für landwirtschaftliche Umsätze noch 2024 von 9 v.H. auf 8,4 v.H. und ab dem 1. Januar 2025 auf 7,8 v.H. zu senken.

B. Ertragsteuern

1. Weiterbeschäftigung eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers nach Pensionsbeginn

Nach bisheriger Auffassung führt die Weiterbeschäftigung eines GmbH-Geschäftsführers, der auch Gesellschafter der GmbH ist, nach Erreichen des Pensionsalters stets zu steuerlichen Problemen. Bezahlt die GmbH ihrem Geschäftsführer gleichzeitig Gehalt und Pension, liegt bisher immer eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, mit der Folge, dass die GmbH die Pensionszahlungen nicht als Betriebsausgabe abziehen kann. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte in einem Urteil von 2023 diese sehr strenge Rechtsprechung etwas gelockert (vgl. Hinweise Oktober 2023 A.3.). Die Finanzverwaltung hat sich mittlerweile der neuen Auffassung des BFH im Wesentlichen angeschlossen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann nun vermieden werden, wenn der Geschäftsführer neben seiner Pension nur noch ein reduziertes Gehalt bekommt und die Summe aus Pension und reduziertem Gehalt das Gehalt vor Pensionsbeginn nicht übersteigt.

Beispiel: Das monatliche Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH beträgt 12.000 €. Nach Erreichen des Pensionsalters von 67 erhält der Geschäftsführer eine monatliche Pension von 7.000 €, ist jedoch weiterhin als Geschäftsführer für die GmbH tätig. Bezieht er weiter ein Gehalt von 12.000 €, ist die gesamte Pensionszahlung wie bisher verdeckte Gewinnausschüttung. Wird jedoch das Gehalt auf 5.000 € reduziert, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung mehr vor, denn die Summe aus Pension und reduziertem Gehalt übersteigt das Gehalt vor Pensionsbeginn mit 12.000 € nicht. Wird das Gehalt auf 8.000 € reduziert, übersteigen Gehalt und Pension zusammen zwar die Obergrenze von 12.000 €, verdeckte Gewinnausschüttung ist jedoch nur der übersteigende Betrag von 3.000 €.

Die Reduzierung des Gehalts sollte allerdings nicht mit einer Verringerung der vertraglichen Arbeitszeit des Geschäftsführers verbunden werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gibt es keinen „Teilzeit-GmbH-Geschäftsführer“. Arbeitet der Geschäftsführer laut Vertrag zum Beispiel nur noch halbtags für die GmbH, kann das verringerte Gehalt nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden.

2. Verbilligte Veräußerung eines GmbH-Anteils

Innerhalb der Familie wird Vermögen häufig verbilligt übertragen, z.B. wenn der Kaufpreis bei einem Verkauf an die Kinder im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge bewusst unter dem Verkehrswert liegt oder wenn das Vermögen einem Kind geschenkt wird und das beschenkte Kind seinen Geschwistern einen Ausgleich unter dem Verkehrswert bezahlen muss.

Bei Veräußerung eines GmbH-Anteils im Privatvermögen entsteht ein einkommensteuerepflichtiger Veräußerungsgewinn im Unterschied zwischen dem Veräußerungserlös und den Veräußerungs- und Anschaffungskosten, der zu 60 v.H. steuerpflichtig ist. Wird der GmbH-Anteil verbilligt veräußert, können allerdings nicht die gesamten Veräußerungs- und Anschaffungskosten abgezogen werden, sondern nur der Teil, der auf die entgeltliche Veräußerung entfällt. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil bestätigt. Die verbilligte Veräußerung von Privatvermögen müsse aufgeteilt werden in einen entgeltlichen Teil = Verkauf und einen unentgeltlichen Teil = Schenkung. Der BFH behandelt damit weiterhin die verbilligte Übertragung von GmbH-Anteilen anders als die verbilligte Übertragung von Betrieben oder von Anteilen an Personengesellschaften, bei der das Buchkapital in voller Höhe abgezogen werden kann.

Beispiel: Vater Viktor ist Alleingesellschafter der V-GmbH mit Verkehrswert 300.000 €. Viktor hat den GmbH-Anteil für 25.000 € erworben und verkauft ihn 2024 für 30.000 € an seinen Sohn Simon. Laut BFH überträgt Viktor 10 v.H. des GmbH-Anteils entgeltlich (= Kaufpreis 30.000 €/Verkehrswert 300.000 €).

90 v.H. werden Simon geschenkt. Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns dürfen daher nur 10 v.H. der Anschaffungskosten = 2.500 € abgezogen werden. Viktors Veräußerungsgewinn beträgt damit $(30.000 \text{ €} - 2.500 \text{ €}) = 27.500 \text{ €}$. Davon sind 60 v.H. = 16.500 € steuerpflichtig.

3. Zuschläge für nächtlichen Bereitschaftsdienst

Müssen Arbeitnehmer an Sonntagen, Feiertagen oder in der Nacht arbeiten, können Zuschläge des Arbeitgebers für diese Zeiten lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei sein. Voraussetzung dafür ist, dass der Zuschlag zusätzlich zum Grundlohn für die nachweislich erbrachte Arbeit während der begünstigten Zeiten bezahlt wird. Zuschläge für Nachtarbeit sind steuer- und sozialversicherungsfrei bis 25 v.H. des Grundlohns, bei Beginn vor 0 Uhr bis 40 v.H. für die Zeit von 0 bis 4 Uhr. Zuschläge für Sonntagsarbeit können bis 50 v.H. des Grundlohns betragen, für Arbeit an Silvester ab 14 Uhr und an gesetzlichen Feiertagen bis 125 v.H. sowie bis 150 v.H. an Heiligabend ab 14 Uhr, am 25., 26. Dezember und 1. Mai. Der Grundlohn zur Ermittlung der steuerfreien Zuschläge ist begrenzt auf 50 €, für die Sozialversicherungsfreiheit auf 25 € pro Stunde. Zuschläge für die genannten Zeiten können laut früheren Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) auch dann steuer- und sozialversicherungsfrei sein, wenn die ausgeübte Tätigkeit nicht belastend ist, z.B. bei Rufbereitschaft oder wenn eine Sportmannschaft im Mannschaftsbus sonntags zu Auswärtsspielen fährt. In einem aktuellen Fall hat der BFH nun zu nächtlichem Bereitschaftsdienst entschieden, dass steuerfreie Nachtarbeitszuschläge auch dann bezahlt werden können, wenn die Arbeit im Schlaf verrichtet wird. Im entschiedenen Fall hatten Betreuer einer Wohngruppe im Internat einer Förderschule die Nacht in der Wohngruppe verbracht und für die nächtlichen Bereitschaftsdienste in der Zeit von 22 bis 6 Uhr einen Nachtzuschlag von 15 v.H. des individuellen Festgehalts pro Stunde erhalten. Der BFH hat die Steuerfreiheit dieses Zuschlags für die tatsächlich erbrachten und nachgewiesenen Bereitschaftsdienste bejaht. Maßgebend für die Höhe des Zuschlags ist laut BFH nicht der verringerte Lohn für den Bereitschaftsdienst, sondern der reguläre Stundenlohn. Beträgt der Stundenlohn 25 € und der Stundenlohn für Bereitschaftsdienst 15 €, kann für nächtlichen Bereitschaftsdienst ein steuer- und sozialversicherungsfreier Zuschlag von bis zu 25 v.H. bzw. 40 v.H. von 25 € gewährt werden = Zuschlag 6,25 € oder 10 € pro Stunde.

4. Deutsche Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz

Arbeitnehmer, die in Deutschland arbeiten, aber nicht wohnen, müssen ihren Arbeitslohn in Deutschland versteuern, es sei denn, ein mit dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen verbietet die Besteuerung in Deutschland. Der deutsche Arbeitgeber behält Lohnsteuer ein und führt diese an das Finanzamt ab. Der Einbehalt der Lohnsteuer hat grundsätzlich Abgeltungswirkung, d.h. der Arbeitnehmer muss seine inländischen Arbeitseinkünfte in Deutschland nicht mehr in einer Einkommensteuererklärung angeben. Hiervon gibt es jedoch Ausnahmen. So muss ein Arbeitnehmer trotz Lohnsteuer einbehalt eine Einkommensteuererklärung für 2024 abgeben, falls er, z.B. wegen hoher Werbungskosten, einen Antrag auf Verringerung des Lohnsteuerabzugs gestellt hat (Lohnsteuerermäßigungsantrag) und sein Arbeitslohn 12.870 € übersteigt. Um hohe Werbungskosten auch ohne Lohnsteuerermäßigungsantrag

abziehen zu können, dürfen Staatsangehörige von EU- oder EWR-Mitgliedstaaten freiwillig eine Einkommensteuererklärung abgeben (Antragsveranlagung). Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass sie in einem EU- oder EWR-Staat (Norwegen, Island, Liechtenstein) wohnen. Damit konnten deutsche Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz bisher nicht von der Antragsveranlagung profitieren. Dagegen hat ein Betroffener erfolgreich geklagt. Laut Europäischem Gerichtshof verstößt es gegen das zwischen der EU und der Schweiz geschlossene Freizügigkeitsabkommen, wenn in der Schweiz ansässige deutsche Arbeitnehmer nicht die Antragsveranlagung wählen können. Eine Versagung der Antragsveranlagung für Deutsche in der Schweiz führe zu einer Ungleichbehandlung gegenüber Deutschen mit Wohnsitz in der EU. Als Reaktion auf das Urteil erlaubt die Finanzverwaltung in allen offenen Fällen die Antragsveranlagung, wenn der Antragsteller EU- oder EWR-Staatsangehöriger ist und in der Schweiz wohnt.

C. Erbschaft- und Schenkungsteuer

1. Schenkung eines Betriebs

Bei Schenkung oder Vererbung eines Betriebs, eines Anteils an einer Personengesellschaft oder einer mehr als 25-prozentigen GmbH-Beteiligung wird unter bestimmten Bedingungen von Amts wegen ein Verschonungsabschlag von 85 v.H. gewährt. Das im Betriebsvermögen enthaltene Verwaltungsvermögen bleibt allerdings weitgehend steuerpflichtig. Dies betrifft beispielsweise vermietete Grundstücke, Wertpapiere und Finanzmittel. Macht das Verwaltungsvermögen mehr als 90 v.H. des Betriebsvermögens aus, entfällt der Verschonungsabschlag für den ganzen Betrieb.

Bei der 90 v.H.-Grenze durften von den Finanzmitteln, d.h. vom Bestand an Bargeld, Bankguthaben und Forderungen, die Schulden des Betriebs bisher nicht abgezogen werden. Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) diese Praxis zumindest für Handelsbetriebe, die typischerweise gleichzeitig hohe Bestände an Forderungen und Verbindlichkeiten aufweisen, für unzulässig erklärt hat (vgl. Hinweise April 2024 C.1.), hat sich die Finanzverwaltung dieser Sichtweise nun angeschlossen. Ab sofort ist ein Schuldenabzug bei allen Betrieben und Gesellschaften möglich, die vorrangig gewerblich, freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätig sind. Hauptsächlich vermögensverwaltende Unternehmen müssen den 90 v.H.-Test weiterhin ohne Schuldenabzug bestehen, um den Verschonungsabschlag zu erhalten.

Neben den um die Schulden gekürzten Finanzmitteln gehören auch vermietete oder verpachtete Grundstücke, GmbH-Beteiligungen bis 25 v.H., Wertpapiere und Luxusgegenstände wie Oldtimer und Yachten zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen. Bei vermieteten oder verpachteten Grundstücken gibt es jedoch Ausnahmen, z.B. wenn an einen aktiven Landwirt verpachtet wird oder wenn mehr als 300 Wohnungen vermietet werden. Unklar war bisher, ob ein Parkhaus als Verwaltungsvermögen anzusehen ist. Dies hat der BFH kürzlich bejaht: Da der Betrieb eines Parkhauses in der Vermietung von Stellplätzen besteht und das Gesetz für diesen Fall keine Ausnahmen vorsieht, seien Parkhäuser nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen. Ob der Betreiber des Parkhauses einkommensteuerlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Gewerbebetrieb erzielt und ob die Stellplätze kurz- oder langfristig überlassen werden, spiele keine Rolle.

Laut BFH gilt dies auch für Hotels, Pensionen und Campingplätze; jedoch geht die Finanzverwaltung bisher davon aus, dass z.B. Hotelgebäude nicht zum Verwaltungsvermögen gehören.

2. Vermietete Wohnungen im Drittland

Wer Wohnhäuser oder Eigentumswohnungen erbt oder geschenkt bekommt, muss nur 90 v.H. ihres Werts versteuern, soweit die Immobilie am Tag des Todes oder der Schenkung zu Wohnzwecken vermietet war. Der 10-prozentige Abschlag vom Wert der Immobilie wurde bisher nur für Objekte in Deutschland oder im EU- oder EWR-Ausland (Norwegen, Island, Liechtenstein) gewährt. Ab sofort gilt die Vergünstigung weltweit, sofern sich die Immobilie in einem Staat befindet, von dem das deutsche Finanzamt zuverlässige Informationen erhält, ob das Haus oder die Wohnung tatsächlich zu Wohnzwecken vermietet war. Bei Ländern wie Kanada, USA, Großbritannien und Schweiz ist dies unzweifelhaft der Fall. Das Bundesfinanzministerium plant die Veröffentlichung einer Liste mit sämtlichen kooperativen Staaten, bei denen der Bewertungsabschlag für dort belegene Grundstücke in Anspruch genommen werden kann.

Die Steuerbefreiung für das selbst genutzte Familienheim gilt weiterhin nur für Wohnraum in Deutschland oder im EU- oder EWR-Ausland. Zieht beispielsweise nach dem Tod der in der Schweiz lebenden Mutter die bis dahin in Deutschland lebende Tochter als Alleinerbin unverzüglich in das Eigenheim der Mutter ein, erhält sie die Steuerbefreiung nicht, da das Grundstück in einem Drittstaat belegen ist. Ob diese Beschränkung mit europäischem Recht vereinbar ist, ist noch nicht höchstrichterlich geklärt.

Wer als Erbe oder Beschenkter die Steuer auf vermieteten oder selbst genutzten Wohnraum ohne Veräußerung der Immobilie nicht aufbringen kann, erhält auf Antrag die Steuer für bis zu zehn Jahre gestundet. Im Erbfall wird zinslos gestundet, bei Schenkung wird ein Jahreszins von 6 v.H. fällig. Die Stundung wird nach neuer Auffassung auch für vermietete Wohnungen in Drittstaaten gewährt.

D. Sonstiges

1. Überhöhte Grundsteuerwerte

Das Bundesverfassungsgericht hat die Einheitswerte, die bisher für die Berechnung der Grundsteuer maßgebend sind, im Jahr 2018 als verfassungswidrig beurteilt. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet,

die Grundsteuer ab 2025 auf der Basis neuer Grundsteuerwerte zu erheben. Die neuen Grundsteuerwerte sind auf den 1. Januar 2022 festgestellt worden, nachdem alle Grundstückseigentümer elektronisch eine Feststellungserklärung beim Finanzamt abgeben mussten.

Die Bundesländer Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen haben eine Öffnungsklausel im Gesetz genutzt, d.h. sie ermitteln den Grundsteuerwert nach eigenen Regeln. Alle anderen Bundesländer wenden im Wesentlichen das Bundesmodell nach dem Bewertungsgesetz an. Der Grundsteuerwert laut Bundesmodell setzt sich zusammen aus einem Reinertrag für das Gebäude, berechnet aus einer typisierten Nettokaltmiete je nach Bundesland mit Zu- oder Abschlägen nach der Mietniveaustufe der Gemeinde, und einem abgezinsten Bodenwert. Das Bundesmodell sieht keine Möglichkeit vor, einen niedrigeren Verkehrswert des Grundstücks nachzuweisen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte bei einer Grundstückseigentümerin aus Rheinland-Pfalz erhebliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit ihres Grundsteuerwertbescheids. Der Grundsteuerwert sei angesichts der Lage des Grundstücks an der Autobahn, einer extremen Hanglage und eines schlechten Gebäudezustands unrealistisch hoch. Laut BFH verstößt ein Grundsteuerwert, der mindestens 40 v.H. über dem Verkehrswert liegt, gegen das Übermaßverbot, so dass dem Grundstückseigentümer ermöglicht werden muss, den niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen. Die Finanzverwaltung hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen. Anstelle des überhöhten Grundsteuerwerts wird der niedrigere Verkehrswert = gemeine Wert angesetzt, wenn der Grundsteuerwert mindestens 40 v.H. über dem gemeinen Wert liegt. Der gemeine Wert kann nachgewiesen werden durch ein Gutachten des Gutachterausschusses der Gemeinde oder eines zertifizierten Sachverständigen oder durch Vorlage eines Kaufvertrags für das Grundstück, der innerhalb 1 Jahres vor oder nach dem 1. Januar 2022 geschlossen wurde. Läuft die Einspruchsfrist noch, sollte gegen überhöhte Grundsteuerwertbescheide Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt werden. Das Finanzamt setzt dann eine Frist zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts. Eine Herabsetzung des Grundsteuerwerts ist jedoch auch möglich, wenn die Einspruchsfrist von einem Monat bereits abgelaufen ist. Es sollte gut abgewogen werden, ob ein niedrigerer Verkehrswert nachgewiesen werden kann und ob eine mögliche Grundsteuerersparnis höher ist als die Kosten für ein Gutachten.

In Baden-Württemberg kann auf Antrag der niedrigere Verkehrswert angesetzt werden, wenn er unter 70 v.H. des Grundsteuerwerts liegt.

2. eRechnungen ab 2025

Zum 1. Januar 2025 wird stufenweise die elektronische Rechnung (eRechnung) verpflichtend eingeführt. Betroffen sind alle inländischen Unternehmer, auch wenn sie keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze erzielen, also auch Vermieter, Ärzte und Kleinunternehmer.

Bei eRechnungen werden sämtliche Rechnungsangaben als maschinenlesbarer Datensatz dargestellt. Dabei muss das verwendete Rechnungsformat der europäischen Norm für elektronische Rechnungsstellung entsprechen. Bisher schon verwendete Formate, die diese Voraussetzung erfüllen, sind XRechnung und ZUGFeRD 2.0. Um eingehende eRechnungen lesen und verarbeiten zu können, bedarf es entsprechender Software. Elektronisch übermittelte Rechnungen in anderen Formaten, z.B. PDF oder JPEG, gelten nicht als eRechnungen. Das betrifft derzeit auch das in der Wirtschaft häufig verwendete EDI-Verfahren.

Ab dem 1. Januar 2025 müssen alle Unternehmer ohne Ausnahme in der Lage sein, elektronische Rechnungen zu empfangen und elektronisch zu archivieren. Privatleute sind nicht verpflichtet, eRechnungen anzunehmen.

Die Pflicht zur Ausstellung von eRechnungen gilt grundsätzlich nur für inländische Unternehmer, die umsatzsteuerpflichtige Leistungen an andere inländische Unternehmer erbringen. Betroffen sind daher auch Vermieter, die umsatzsteuerpflichtig Immobilien vermieten. 2025 und 2026 dürfen jedoch immer noch Papierrechnungen oder nach Zustimmung des Rechnungsempfängers auch elektronisch versendete Rechnungen verwendet werden.

Dies gilt auch 2027, wenn der Umsatz des Rechnungsausstellers 2026 800.000 € nicht überschreitet.

Ab dem 1. Januar 2028 müssen alle Unternehmer, die umsatzsteuerpflichtige Leistungen an andere inländische Unternehmer erbringen, eRechnungen versenden. Das gilt auch für solche Unternehmer, die als Kleinunternehmer keine Umsatzsteuer ausweisen müssen, sowie für Vermieter, die Gewerbeimmobilien oder Büroräume umsatzsteuerpflichtig vermieten. Der Mietvertrag gilt dann nicht mehr als Rechnung. Rechnungen über umsatzsteuerfreie Leistungen müssen nicht als eRechnungen ausgestellt werden; dies gilt z.B. für Arztrechnungen und bei Wohnungsvermietung.

Mit freundlicher Empfehlung

**ZSP Steuerberatungsgesellschaft
GmbH & Co. KG**