

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Anpassung von Gewerbesteuervorauszahlungen
- Entnahme einer Immobilie
- Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden
- Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers
- Werbung des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber
- Steuerliche Entlastungen und Kindergelderhöhung

Ausgabe Januar 2023

*Sehr geehrte Mandantin,
 sehr geehrter Mandant,*

auch mit unserer Januar-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Rechtsstand: 25.11.2022).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Anpassung von Gewerbesteuervorauszahlungen

Die Finanzbehörden der Bundesländer erleichtern die Anpassung von Gewerbesteuervorauszahlungen wegen der wirtschaftlichen Folgen des Kriegs in der Ukraine und der gegen Russland verhängten Sanktionen. So sollen die Finanzämter bei der Nachprüfung der Voraussetzungen für die

Anpassung bei bis zum 31.3.2023 eingehenden Anträgen keine strengen Anforderungen stellen.

Hintergrund: Grundsätzlich wird im Gewerbesteuerrecht zunächst vom Finanzamt der Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt und anschließend von der Gemeinde die Gewerbesteuer auf der Grundlage des von der Gemeinde verabschiedeten Hebesatzes festgesetzt und erhoben. Die Festsetzung von Vorauszahlungen ist zulässig. Das Finanzamt kann bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats (z. B. bis zum 31.3.2023 für 2021) für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen den Steuermessbetrag festsetzen, der sich aufgrund des voraussichtlichen Gewerbeertrags ergeben wird. Die Gemeinde ist an diese

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Festsetzung bei der Anpassung der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen gebunden.

Wesentlicher Inhalt der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Bundesländer:

- Eine Anpassung der Gewerbesteuervorauszahlungen ist insbesondere bei einer Anpassung von Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen möglich, wenn von einem geringeren Gewerbeertrag auszugehen ist. Ein geringerer Gewerbesteuermessbetrag kann sich aktuell aufgrund der wirtschaftlichen Folgen des Ukraine-Kriegs und der Sanktionen ergeben.
- Geht ein Antrag auf Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Gewerbesteuervorauszahlungen bis zum 31.3.2023 beim Finanzamt ein, sind an die Nachprüfung der Voraussetzungen keine strengen Anforderungen zu stellen. Außerdem soll über den Anpassungsantrag zeitnah entschieden werden.
- Eine rückwirkende Anpassung für 2022 ist möglich.
- Passt das Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke der Vorauszahlungen an, ist die Gemeinde hieran gebunden und muss die eigentlichen Gewerbesteuervorauszahlungen ebenfalls anpassen, d. h. mindern.

Hinweise: Für Stundungs- und Erlassanträge ist grundsätzlich die Gemeinde zuständig und nicht das Finanzamt. Die Gemeinde prüft dann die für die Stundung oder den Erlass erforderliche Unbilligkeit. Anders ist dies nur in Stadtstaaten, in denen die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht den Gemeinden übertragen worden ist.

Entnahme einer Immobilie

Die Entnahme einer Immobilie aus dem Betriebsvermögen und Überführung in das Privatvermögen ist keine Anschaffung und kann daher keine sog. anschaffungsnahe Aufwendungen auslösen. Sanierungsaufwendungen, die nach der Entnahme getätigt werden, um die Immobilie zu vermieten, sind also nicht unter dem Gesichtspunkt anschaffungsnahe Aufwendungen zu aktivieren, sondern grundsätzlich sofort abziehbar.

Hintergrund: Anschaffungs- und Herstellungskosten sind zu aktivieren und über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Laufende Instandhaltungskosten, Modernisierungs- oder Sanierungskosten sind grundsätzlich sofort abziehbar. Allerdings hat der Gesetzgeber eine Ausnahme für sog. **anschaffungsnahe Aufwendungen** eingeführt: Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung der Immobilie durchgeführt werden, können nur über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Sachverhalt: Der Kläger entnahm im Jahr 2011 eine Wohnung aus seinem Betriebsvermögen in sein Privatvermögen; der für die Entnahme anzusetzende Teilwert der Wohnung belief sich auf ca. 50.000 €. Nach der Entnahme sanierte der Kläger die vermietete Wohnung. Die Sanierung dauerte bis 2013 und verursachte Kosten in Höhe von mehr als 80.000 €. Der Kläger machte die Sanierungskosten als Werbungskosten zum Teil in voller Höhe geltend (Kosten für

2011) bzw. wollte den Aufwand auf fünf Jahre verteilen (Kosten für 2012 und 2013). Das Finanzamt nahm hingegen anschaffungsnahe Aufwendungen an und erkannte nur eine Abschreibung in Höhe von 2 % an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) folgte der Auffassung des Klägers und gab der Klage statt:

- Die Annahme anschaffungsnahe Aufwendungen setzt eine Anschaffung voraus. Eine Anschaffung ist im Jahr 2011 aber nicht erfolgt.
- Zum einen ist für eine Anschaffung ein Rechtsträgerwechsel erforderlich, d. h. ein Wechsel des Eigentümers. Der Kläger war aber vor der Entnahme sowie nach der Entnahme Eigentümer der Wohnung.
- Zum anderen stellt eine Anschaffung einen entgeltlichen Erwerb dar, der bei einer Entnahme fehlt. Zwar war für die Entnahme ein Teilwert anzusetzen; der Teilwert ist aber kein Entgelt.
- Eine gesetzliche Regelung, nach der eine Entnahme wie eine Anschaffung zu behandeln ist, existiert nicht. Eine derartige Regelung gibt es nur bei Spekulationsgeschäften, wonach eine Entnahme als Anschaffung behandelt wird und eine neue Spekulationsfrist auslöst.

Hinweise: Das Urteil des BFH ist erfreulich für Unternehmer, die eine Immobilie aus ihrem Betriebsvermögen entnehmen und anschließend sanieren. Dieser Sanierungsaufwand kann nicht als anschaffungsnahe Aufwendungen behandelt werden.

Daraus folgt aber nicht, dass Aufwendungen nach der Entnahme stets sofort abziehbar sind, wenn die Wohnung vermietet wird. Denn der Sanierungsaufwand kann nach allgemeinen Grundsätzen als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu behandeln sein, wenn die Wohnung z. B. erweitert wird, indem die Wohnfläche durch einen Ausbau oder Anbau vergrößert wird.

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat zur Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden Stellung genommen. Dies betrifft Gebäude, die sowohl umsatzsteuerfrei als auch umsatzsteuerpflichtig vermietet werden.

Hintergrund: Vorsteuer, die auf umsatzsteuerfreie Umsätze entfällt, kann grundsätzlich nicht abgezogen werden. Wird ein Gebäude sowohl umsatzsteuerpflichtig als auch umsatzsteuerfrei genutzt, muss die Vorsteuer aufgeteilt werden, da nur der auf die umsatzsteuerpflichtige Vermietung entfallende Teil der Vorsteuer abgezogen werden kann. Der Gesetzgeber hält eine Aufteilung nach Umsätzen nur dann für zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Die Frage, welcher Aufteilungsschlüssel gilt, z. B. ein Umsatzschlüssel oder Flächenschlüssel, ist in der Praxis relevant und hat in den letzten Jahren zu zahlreichen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) geführt.

Wesentlicher Inhalt des BMF-Schreibens:

Geht es um die Vorsteuer aus Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung des Gebäudes, z. B.

aus einer Reparatur, kommt es auf eine Zuordnung zu den umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerfreien Ausgangsumsätzen an. Ist die Eingangsleistung den umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zuzuordnen, kann die Vorsteuer abgezogen werden.

Beispiel: Der Wasserhahn einer umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gewerbeeinheit wird repariert. Die Vorsteuer ist in vollem Umfang abziehbar.

Betrifft die Eingangsleistung hingegen die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes, ist ein sachgerechter Aufteilungsschlüssel zu verwenden.

- Grundsätzlich ist der Gesamtumsatzschlüssel sachgerecht. Es kommt auf das Verhältnis aller umsatzsteuerpflichtiger Umsätze des Unternehmers zu dem Gesamtumsatz an; es werden also nicht nur die Vermietungsumsätze der gemischt genutzten Immobilie zugrunde gelegt.
- Statt des Gesamtumsatzschlüssels kann aber auch ein anderer Aufteilungsschlüssel verwendet werden, wenn er zu einem präziseren Ergebnis führt. Zu den anderen Aufteilungsschlüsseln gehören ein objektbezogener Umsatzschlüssel, bei dem nur auf die steuerpflichtigen und -freien Umsätze aus der betreffenden Immobilie abgestellt wird, ein Flächenschlüssel, bei dem die umsatzsteuerpflichtig vermieteten Flächen in ein Verhältnis zur Gesamtfläche gesetzt werden, oder auch ein Nutzungszeitenschlüssel, der etwa bei einer zeitlich abwechselnden Nutzung wie bei einem Sportplatz in Betracht kommt.

Hinweis: Sollte es neben dem Gesamtumsatzschlüssel mehrere andere Aufteilungsschlüssel geben, die zu einem präziseren Ergebnis führen, muss nicht zwingend die präziseste Aufteilungsmethode gewählt werden. Vielmehr hat der Unternehmer dann ein Aufteilungswahlrecht.

Hinweise: Im Wesentlichen übernimmt das BMF die Rechtsprechung des BFH und des EuGH der letzten Jahre. Die Einzelheiten der Aufteilung werden wahrscheinlich auch weiterhin häufig umstritten sein.

Das neue BMF-Schreiben, das am 20.10.2022 veröffentlicht worden ist, gilt in allen noch offenen Fällen. Das BMF beanstandet es nicht, wenn sich der Unternehmer bis zum 20.10.2022 auf die bis zu diesem Zeitpunkt gültigen Verwaltungsanweisungen berufen oder wenn er eine direkte Zuordnung von Vorsteuerbeträgen nach der bisherigen Fassung der Verwaltungsanweisungen vorgenommen hat.

Das BMF-Schreiben enthält noch weitere Ausführungen zum Flächenschlüssel, zum objektbezogenen Umsatzschlüssel und zur Aufteilung nach dem umbauten Raum.

Beginn der Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers

Die Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers beginnt frühestens mit dem Abschluss eines wirksamen Kaufvertrags über die erste Immobilie. Denn erst dann kann er seine Leistung, d. h. Grundstücke, am Markt anbieten. Die vor dem Kauf liegende Tätigkeit ist als bloße **Vorbereitungshandlung** anzusehen, so dass ein aus den Vorbereitungshandlungen resultierender Verlust gewerbesteuerlich unbeachtlich ist und nicht mit späteren Gewinnen verrechnet werden kann.

Hintergrund: Die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines Gewerbebetriebs beginnt, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines originär gewerblichen oder eines kraft Gesetzes als gewerblich angesehenen Gewerbebetriebs erfüllt sind. Eine originär gewerbliche Tätigkeit ist z. B. der Verkauf von Waren. Neben der originär gewerblichen Tätigkeit gibt es auch eine fingierte bzw. fiktive gewerbliche Tätigkeit, wenn z. B. eine vermögensverwaltende (z. B. vermietende) GmbH & Co. KG als Komplementärin eine beschränkt haftende GmbH oder AG hat und nur diese geschäftsführungsbefugt ist; man spricht dann von einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG.

Sachverhalt: Die Klägerin war eine KG, deren Komplementärin eine AG war, die auch geschäftsführungsbefugt war. Die KG wurde im Januar 2011 gegründet und war im Grundstückshandel tätig. Außerdem war im Gesellschaftsvertrag geregelt, dass die Klägerin zur Finanzierung ihres Gesellschaftszwecks Genussrechtskapital in einer bestimmten Höhe aufnimmt. Die Klägerin hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.6. bis zum 31.5. eines Jahres. Im Juni 2012 schloss die Klägerin ihren ersten Grundstückskaufvertrag ab. Hierfür war sie bereits seit März 2012 aktiv geworden und hatte sich von einem beauftragten Maklerbüro Exposees zusenden lassen, im April 2012 das Grundstück besichtigt und im Mai 2012 den notariellen Kaufvertragsentwurf erhalten. In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Wirtschaftsjahr vom 1.6.2011 bis zum 31.5.2012 erklärte die Klägerin einen Verlust in Höhe von ca. 1 Mio. €. Der Verlust war insbesondere durch die Emission von Genussrechten entstanden, z. B. durch Druck- und Prospektkosten sowie Vertriebskosten. Das Finanzamt erkannte den Verlust nicht an und begründete dies damit, dass die Gewerbesteuerpflicht erst im Wirtschaftsjahr 2012/2013 (vom 1.6.2012 bis 31.5.2013) begonnen habe.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Die sachliche Gewerbesteuerpflicht beginnt mit der Aufnahme der sog. werbenden Tätigkeit. Der Unternehmer muss also seine Leistungen am Markt anbieten, z. B. sein Ladenlokal öffnen und die Waren verkaufen.
- Hingegen genügen Vorbereitungshandlungen noch nicht für die Gewerbesteuerpflicht. Denn sie ermöglichen dem Steuerpflichtigen nicht, seine Leistung am Markt anzubieten. Zu den Vorbereitungshandlungen gehören z.B. die Beauftragung des Maklers oder die Besichtigung des Objekts.
- Die Klägerin ist im Wirtschaftsjahr vom 1.6.2011 bis zum 31.5.2012 lediglich vorbereitend tätig geworden, da sie das erste Grundstück erst im Juni 2012 gekauft hat. Damit begann ihre sachliche Gewerbesteuerpflicht im Juni 2012. Im Wirtschaftsjahr vom 1.6.2011 bis 31.5.2012 hat sie lediglich Vorbereitungshandlungen durchgeführt, z. B. den Makler beauftragt oder das Grundstück besichtigt. Auch die Ausgabe von Genussrechten war keine werbende Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Verkauf von Grundstücken. Zwar war die Aufnahme von Genussrechtskapital im Gesellschaftsvertrag geregelt, jedoch war es nicht der Gesellschaftszweck.

Hinweise: Das Urteil hat zur Folge, dass der von der Klägerin gemachte Verlust des Wirtschaftsjahres 2011/2012

DIE MANDANTEN | INFORMATION

gewerbsteuerlich verloren ist und nicht mit künftigen Gewinnen verrechnet werden kann. Vorteilhaft wäre das Urteil für die Klägerin dann gewesen, wenn sie im Wirtschaftsjahr 2011/2012 einen Gewinn erzielt hätte; dieser wäre dann nicht gewerbsteuerpflichtig gewesen. In der Praxis ist allerdings zu berücksichtigen, dass aus Vorbereitungshandlungen regelmäßig Verluste und nicht Gewinne entstehen.

Die hier dargestellten Grundsätze zum Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht gelten für Einzelgewerbetreibende und für originär gewerblich tätige Personengesellschaften. Anders ist dies bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, die nur eine vermögensverwaltende Tätigkeit, wie z. B. eine Vermietung, ausübt. Hier kommt es für den Beginn des Gewerbebetriebs grundsätzlich auf die Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit, also z. B. die Vermietung, an.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Entgeltliche Werbung des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber

Erhält ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber Geld dafür, dass er an seinem privaten Kfz einen Kennzeichenhalter mit einem Werbeschriftzug des Arbeitgebers anbringt, stellt die Zahlung steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, wenn dem Werbemietvertrag, den der Arbeitnehmer mit dem Arbeitgeber abgeschlossen hat, kein eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt zukommt. Der wirtschaftliche Gehalt kann insbesondere dann fehlen, wenn sich das Entgelt nicht am Werbeeffekt, sondern an einer steuerlichen Freigrenze orientiert.

Hintergrund: Arbeitnehmer können mit ihrem Arbeitgeber zusätzlich zum Arbeitsvertrag noch weitere Rechtsbeziehungen unterhalten, z. B. Darlehen gewähren, Räume vermieten oder einen Werbevertrag abschließen und insoweit Zahlungen vom Arbeitgeber erhalten (Werbeentgelt, Miete oder Zinsen). Steuerlich ist dann zu prüfen, welcher Einkunftsart diese Zahlungen zuzuordnen sind und ob sie überhaupt einkommensteuerbar sind.

Sachverhalt: Die Klägerin war Arbeitgeberin und schloss mit einer Vielzahl von Arbeitnehmern einen „Mietvertrag Werbefläche“ ab. Sie stellte ihren Arbeitnehmern jeweils einen mit ihrem Werbeschriftzug versehenen Kennzeichenhalter zur Verfügung, den die Arbeitnehmer auf ihrem eigenen Kfz anbringen sollten. Hierfür zahlte die Klägerin jährlich 255 €. Das Finanzamt behandelte die Zahlung als Arbeitslohn und nahm die Klägerin für die nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer durch einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid in Anspruch.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) ging ebenfalls von Arbeitslohn aus und wies die Klage ab:

- Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zahlung des Arbeitgebers durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, also als Gegenleistung für die Arbeitsleistung erbracht wird. Hingegen liegt kein Arbeitslohn vor, wenn die Zahlung auf einer anderen Rechtsbeziehung beruht. Welche der beiden Fallgruppen greift, kann nur aufgrund einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls entschieden werden.
- Nach dieser Würdigung war im Streitfall von Arbeitslohn auszugehen, da die Einnahmen durch das Dienstverhältnis veranlasst waren und nicht durch den Werbemietvertrag. So war nach dem Werbemietvertrag die Erzielung einer Werbewirkung nicht sichergestellt. Außerdem orientierte sich das vereinbarte Jahresentgelt von 255 € an der steuerlichen Freigrenze für sonstige Einkünfte, die 256 € betrug. Schließlich wurden sämtliche Werbemietverträge mit Arbeitnehmern abgeschlossen und nicht mit Dritten.
- Für eine Zuordnung zu den sonstigen Einkünften genügte es nicht, dass die Klägerin nicht mit jedem Arbeitnehmer einen Werbemietvertrag abgeschlossen hatte. Ebenfalls genügte es nicht, dass gesonderte Werbemietverträge abgeschlossen worden waren.

Hinweis: Aus Sicht der Klägerin und ihrer Arbeitnehmer wäre eine Zuordnung zu den sonstigen Einkünften vorteilhaft gewesen. Hier hätte eine steuerfreie Freigrenze von 256 € gegolten, die vorliegend nicht überschritten worden war.

Alle Steuerzahler

Steuerliche Entlastungen und Kindergelderhöhung

Der Bundesrat hat den steuerlichen Entlastungen beim Steuertarif sowie beim Kindergeld zugestimmt. Die gute Nachricht: Die in dem ursprünglichen Gesetzesentwurf (s. hierzu unsere Mandanten-Information November 2022) vorgesehenen Beträge wurden teilweise noch erhöht.

Endgültig beschlossen wurden die folgenden Werte:

- Anhebung des **Grundfreibetrags** von derzeit 10.347 € auf 10.908 € ab 2023 und auf 11.604 € ab 2024. Der hieran angelehnte **Unterhaltungshöchstbetrag** steigt ebenfalls entsprechend an.
- Anhebung des **Kinderfreibetrags** für das Jahr 2022 von 2.730 € auf 2.810 €, für 2023 auf 3.012 € und für 2024 auf 3.192 €.
- Anhebung des monatlichen **Kindergelds** ab dem 1.1.2023 auf 250 € für jedes Kind.

Hinweis: Der Spitzensteuersatz von 42 % wird im Jahr 2023 ab einem zu versteuernden Einkommen von 62.810 € (bisher 58.597 €) erhoben und im Jahr 2024 ab 66.761 €. Bei der sog. Reichensteuer ändert sich dagegen nichts.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Januar 2023

- | | |
|------------------|---|
| 10.1.2023 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer; Kirchensteuer zur Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag
Zahlungsschonfrist bis zum 13.1.2023 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 27.1.2023 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 27.1.2023
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 25.1.2023 |