

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Vorsteuerabzug beim „Vorschaltmodell“
- Kein Vorsteuerabzug einer Komplementär-GmbH für Luxus-Kfz
- Mieterabfindungen sofort abziehbar
- Spekulationsgewinn bei Verkauf eines teilweise vermieteten Eigenheims
- Geänderte Bewertungsregelungen für Immobilien
- Energiepreispauschale für Studenten

Ausgabe März 2023

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

auch mit unserer März-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Rechtsstand: 25.1.2023).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Vorsteuerabzug beim „Vorschaltmodell“

Ein Ehegatte, der wirtschaftlich unabhängig ist, kann aus der Anschaffung eines Pkw, den er an seinen freiberuflich tätigen Ehegatten vermietet, die Vorsteuer geltend machen. Soweit der vermietende Ehegatte jedoch den Pkw selbst nutzt, muss er eine unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterwerfen.

Hintergrund: Bei Vorschaltmodellen handelt es sich um Gestaltungen, bei denen ein Unternehmer, der selbst nicht zum

Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil er steuerfreie Umsätze ausführt, einen anderen Unternehmer „vorschaltet“, der das Wirtschaftsgut erwirbt und steuerpflichtig an ihn vermietet. Damit wird der Vorsteuerabzug bei dem „Vermieter-Unternehmer“ generiert.

Sachverhalt: Der Ehemann der Klägerin war als Arzt freiberuflich tätig. Er hatte im März 2016 einen Pkw bestellt. Die Klägerin bestellte denselben Pkw am 22.4.2016 und vermerkte in ihrer Bestellung, dass sie den Kaufvertrag ihres Mannes ersetze. Den Kaufpreis in Höhe von ca. 78.000 € brutto bezahlte sie aus ihrem eigenen Vermögen. Nach der Auslieferung des Pkw Anfang Oktober 2016 schloss sie einen Leasingvertrag mit ihrem Ehemann, der den Pkw für 36 Monate zu einer marktüblichen Rate leaste. Ausweislich des Versicherungsscheins war die Klägerin als weitere Nutzerin

DIE MANDANTEN | INFORMATION

des Pkw eingetragen. Das Finanzamt erkannte den von der Klägerin geltend gemachten Vorsteuerabzug aus dem Fahrzeugkauf nicht an, da sie nicht unternehmerisch tätig geworden sei.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klage im Grundsatz statt, verwies die Sache jedoch zwecks Ermittlung einer möglichen unentgeltlichen Wertabgabe an das Finanzgericht (FG) zurück:

- Die Klägerin war aufgrund ihrer Leasingtätigkeit **unternehmerisch tätig** und hat eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt, da sie dauerhaft Leasingleistungen erbracht hat. Unbeachtlich ist, dass sie nicht am allgemeinen Markt tätig wurde, sondern nur einen Kunden, ihren Ehemann, hatte.
- Der Leasingvertrag war **kein Scheingeschäft**, da die Klägerin den Pkw tatsächlich überlassen hat und ihr Ehemann die Leasingraten bezahlt hat. Zwar wurden nicht alle Vereinbarungen des Vertrages umgesetzt; so hat die Klägerin mehrfach die Wartungskosten übernommen, obwohl der Ehemann hierzu verpflichtet war. Dennoch handelte es sich um einen entgeltlichen Vertrag.
- Ein **Gestaltungsmisbrauch** lag ebenfalls nicht vor. Denn die Klägerin hatte ein eigenes Einkommen bzw. Vermögen, um den Pkw zu erwerben. Für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs genügt es nicht, dass der Ehemann, der als Arzt umsatzsteuerfreie Umsätze ausführte und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war, die Vorsteuer aus der Anschaffung des Pkw nicht hätte abziehen können.
- Allerdings war die Klägerin nach den Angaben im Versicherungsschein als weitere Nutzerin eingetragen. Daher dürfte eine Privatnutzung des an den Ehemann überlassenen Pkw durch die Klägerin vorgelegen haben, die als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern ist. Das FG muss nun den Umfang der Privatnutzung durch die Klägerin aufklären und ggf. schätzen.

Hinweise: Der BFH billigt das sog. Vorschaltmodell, bei dem die Ehefrau den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Pkw geltend machen kann, weil sie den Pkw umsatzsteuerpflichtig an den Ehemann vermietet bzw. verleast, während der Ehemann aufgrund seiner umsatzsteuerfreien Tätigkeit als Arzt den Vorsteuerabzug nicht hätte geltend machen können. Grundvoraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist jedoch, dass der vermietende Ehegatte finanziell in der Lage ist, den Pkw zu finanzieren, also nicht auf Mittel des mietenden Ehegatten zurückgreifen muss. Außerdem ist zu beachten, dass der Ehemann die monatlich anfallende Umsatzsteuer auf die Leasingrate nicht als Vorsteuer geltend machen kann; im Streitfall waren dies monatlich ca. 155 €.

Kein Vorsteuerabzug einer Komplementär-GmbH für Luxus-Kfz

Eine GmbH, die lediglich als Komplementärin einer KG tätig ist und hierfür eine Haftungsvergütung erhält, kann aus der Anschaffung von Luxusfahrzeugen, die sie lediglich verwahrt, um sie eines Tages zu verkaufen, keine Vorsteuer geltend machen. Denn das bloße Verwahren stellt weder eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, noch erweitert die GmbH mit dem Verwahren der Fahrzeuge ihre wirtschaftliche Haupttätigkeit als Komplementärin.

Sachverhalt: Die Klägerin ist die geschäftsführende Komplementär-GmbH der A GmbH & Co. KG (A KG). Für ihre Komplementärtätigkeit erhielt die Klägerin eine Haftungsvergütung von 2.500 €/Jahr. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin sowie alleiniger Kommanditist der A KG ist GF.

Im Jahr 2015 erwarb die Klägerin zwei Luxus-Pkw zum Kaufpreis von 380.000 € bzw. 150.000 € brutto, stellte sie in einer Halle ab und ließ sie als Kfz nicht zu. Nach eigenen Angaben wollte sie die Fahrzeuge zu gegebener Zeit verkaufen. Die Klägerin machte die gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte.

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

- Die Klägerin konnte keine Vorsteuer geltend machen, da sie **nicht wirtschaftlich tätig** war. Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass die Eingangsleistung für Zwecke der besteuerten Umsätze, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit ausführt, verwendet wird. Die Klägerin hat sich jedoch nicht wie ein Unternehmer verhalten und war daher nicht wirtschaftlich tätig. Sie hatte lediglich eine Verkaufsabsicht beim Erwerb bekundet und verhielt sich deshalb lediglich wie ein Sammler.
- Zwar waren die A KG und GF im Kfz-Handel tätig. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten konnten der Klägerin jedoch **nicht zugerechnet** werden, da die einzelnen Unternehmen eigenständig sind.
- Die Klägerin hat mit dem Erwerb der beiden Luxusfahrzeuge auch nicht ihre Haupttätigkeit als Komplementärin, für die sie eine Haftungsvergütung von 2.500 € jährlich erhielt, erweitert. Denn sie unterschied sich nicht von einem Sammler, der bereit ist, sein Sammlerstück nach einer bestimmten Zeit gewinnbringend zu veräußern.

Hinweise: Der Erwerb der Luxusfahrzeuge hätte zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die A KG als Kfz-Händlerin die Fahrzeuge erworben hätte. Die Klägerin war jedoch außerhalb ihrer Komplementärtätigkeit nicht unternehmerisch in Erscheinung getreten. Eine reine Sammlertätigkeit genügt für eine wirtschaftliche und damit unternehmerische Tätigkeit nicht.

Vermieter

Mieterabfindungen sofort abziehbar

Zahlt ein Vermieter nach der Anschaffung der vermieteten Immobilie Abfindungen an die Mieter, damit diese ausziehen, so dass die Renovierung des Gebäudes problemlos durchgeführt werden kann, sind die Mieterabfindungen sofort abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Es handelt sich nicht um zu aktivierende anschaffungsnahe Aufwendungen, da hierzu nur bauliche Maßnahmen gerechnet werden.

Hintergrund: Laufende Instandhaltungskosten, Modernisierungs- oder Sanierungskosten sind bei den Vermietungseinkünften grundsätzlich sofort abziehbar. Allerdings gilt nach dem Gesetz eine Ausnahme für sog. anschaffungsnahe Aufwendungen: 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: Die Klägerin erwarb im März 2016 ein vermietetes Mehrfamilienhaus zum Preis von 1,2 Mio. €. Sie renovierte das Gebäude im Zeitraum 2016 bis 2018 für insgesamt 615.000 €. An die Mieter zahlte sie 35.000 € Abfindungen, um sie zum Auszug zu bewegen und um die Renovierung durchführen zu können. Ohne die Räumung wäre die Renovierung zwar technisch möglich, aber umständlicher geworden. Nach der Renovierung wurde die Immobilie wieder vermietet. Das Finanzamt rechnete die Mieterabfindungen den anschaffungsnahe Aufwendungen zu und erkannte nur eine Abschreibung in Höhe von 2 % auf den Abfindungsbetrag an.

Entscheidung: Der BFH gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Mieterabfindungen sind im Bereich der Vermietungseinkünfte grundsätzlich sofort abziehbar.
- Es handelt sich nicht um anschaffungsnahe Aufwendungen. Nach dem Gesetzeswortlaut können nur „Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen“ anschaffungsnahe Aufwendungen sein. Die Vorschrift ist also auf **Aufwendungen für bauliche Maßnahmen** beschränkt.
- Ein Veranlassungszusammenhang oder ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Baumaßnahmen genügt nicht, um anschaffungsnahe Aufwendungen anzunehmen.

Hinweise: Mieterabfindungen sind jedoch als Herstellungskosten zu aktivieren, wenn die Mieter ausziehen sollen, damit das Gebäude abgerissen und ein neues Gebäude errichtet werden kann. Die Mieterabfindungen gehen dann in die Herstellungskosten des neuen Gebäudes ein und werden über die Nutzungsdauer abgeschrieben, die im Bereich der Vermietungseinkünfte bislang 50 Jahre betrug (Abschreibungssatz damit 2 %) und für Gebäude, die ab dem 1.1.2023 fertiggestellt werden, nur noch 33,33 Jahre beträgt (Abschreibungssatz somit 3 %).

Spekulationsgewinn bei Verkauf eines teilweise vermieteten Eigenheims

Zwar führt der Verkauf einer selbstgenutzten Immobilie innerhalb der Spekulationsfrist nicht zu einem steuerpflichtigen Spekulationsgewinn. Soweit aber einzelne Zimmer der Immobilie tageweise an Dritte vermietet wurden, ist der Gewinn steuerpflichtig. Eine Bagatellgrenze gibt es nicht.

Hintergrund: Der Gewinn aus dem Verkauf einer im Privatvermögen befindlichen Immobilie führt zu einem steuerpflichtigen Spekulationsgewinn. Nach dem Gesetz werden selbst genutzte Immobilien von dieser Steuerpflicht grundsätzlich ausgenommen.

Sachverhalt: Die Kläger waren Eheleute und nutzten ein Reihenhaus, das sie im April 2011 gekauft hatten, selbst. Im Zeitraum 2011 bis 2017 vermieteten sie an 12 bis 25 Tagen pro Jahr zwei Zimmer im Dachgeschoss tageweise an Messegäste und erzielten hieraus Vermietungseinkünfte. Das Dachgeschoss hatte eine Fläche von etwa 35 qm, während

das Reihenhaus eine Fläche von ca. 150 qm aufwies. Im Jahr 2017 verkauften die Kläger das Haus mit Gewinn und erhielten den Kaufpreis im Jahr 2018. Das Finanzamt behandelte den Gewinn im Umfang von 35/150 als steuerpflichtigen Spekulationsgewinn des Jahres 2018.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Klage im Grundsatz ab, verwies die Sache aber zur Berechnung des steuerpflichtigen Spekulationsgewinns an das Finanzgericht (FG) zurück:

- Zwar ist das Reihenhaus innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist mit Gewinn verkauft worden und der Veräußerungserlös im Jahr 2018 zugeflossen. Der erzielte Gewinn ist jedoch nicht steuerpflichtig, soweit das Reihenhaus zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist.
- Eine Eigennutzung erfordert nicht, dass die Immobilie dauerhaft selbstgenutzt wird, solange die Immobilie dem Steuerpflichtigen ständig zur Verfügung steht. Allerdings ist die Vermietung eines Teils der Immobilie keine Selbstnutzung mehr.
- Die Vermietung der Zimmer im Dachgeschoss des Reihenhauses führt nicht zur vollständigen Steuerpflicht des Spekulationsgewinns, sondern nur zur **anteiligen Steuerpflicht**. Dies entspricht dem Willen des Gesetzgebers und folgt aus der Gesetzesbegründung.
- Maßstab für die Ermittlung des steuerpflichtigen Anteils ist das Verhältnis der Wohnflächen, d. h. der Anteil der zu fremden Wohnzwecken überlassenen Wohnfläche zur Gesamtwohnfläche. Dieser Anteil ist noch nicht genau ermittelt worden und muss nun vom FG im zweiten Rechtsgang aufgeklärt werden.

Hinweise: Der Begriff der Selbstnutzung wird im Rahmen der Prüfung eines steuerpflichtigen Spekulationsgewinns eher großzügig vom BFH ausgelegt. Denn von der Steuerpflicht ausgenommen sind auch Zweitwohnungen, Ferienwohnungen, die nicht vermietet werden, oder auch Wohnungen, die für eine doppelte Haushaltsführung genutzt werden. Ein Steuerpflichtiger kann daher mehrere Wohnungen haben, die er selbst nutzt. Auch ein häusliches Arbeitszimmer im selbstgenutzten Haus führt nicht zur Versagung der vollständigen Steuerfreiheit eines Spekulationsgewinns.

Das aktuelle Urteil ist ebenfalls erfreulich, weil eine teilweise Vermietung einer selbstgenutzten Immobilie nicht zur vollständigen Steuerpflicht des Spekulationsgewinns führt, sondern nur zu einer anteiligen Steuerpflicht.

Durch die Begünstigung selbstgenutzter Immobilien wird sichergestellt, dass ein Wohnsitzwechsel, z. B. wegen eines neuen Arbeitsplatzes, nicht zu einer steuerlichen Belastung führt, wenn die bisherige selbstgenutzte Immobilie innerhalb der Spekulationsfrist verkauft werden muss.

Alle Steuerzahler

Geänderte Bewertungsregelungen für Immobilien

Der Gesetzgeber hat Ende des Jahres mit Wirkung zum 1.1.2023 die Bewertungsregelungen für Immobilien geändert. Es hängt vom jeweiligen Einzelfall ab, ob und ggf. in

DIE MANDANTEN | INFORMATION

welchem Umfang dies zu höheren Werten für Grundbesitz bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie bei der Grunderwerbsteuer führt.

Hintergrund: Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer müssen Grundstücke, die verschenkt oder vererbt werden, bewertet werden. Gleiches gilt für die Grunderwerbsteuer, wenn Anteile an einer Grundstücksgesellschaft übertragen werden und dabei die grunderwerbsteuerliche Grenze von 90 % überschritten wird. Die Bewertung von Grundstücken richtet sich nach dem Bewertungsgesetz, das durch das sog. JStG 2022 geändert worden ist.

Wesentlicher Inhalt der neuen Regelungen:

Die Gesamtnutzungsdauer für Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Mehrfamilienhäuser, Eigentumswohnungen und gemischt-genutzte Grundstücke (Wohnstücke mit Mischnutzung) wird von 70 auf 80 Jahre erhöht. Dies kann zu höheren Werten führen.

Hinweis: Einkommensteuerlich hat dies keine Bedeutung, da diese Erhöhung nur die Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer betrifft.

Die von den Gutachterausschüssen ermittelten Daten gewinnen bei der Wertermittlung an Bedeutung, wenn die Daten hierfür geeignet sind. Hat der Gutachterausschuss die Daten stichtagsbezogen ermittelt, kommt es steuerlich auf den letzten Stichtag vor dem Bewertungsstichtag an, sofern der Stichtag nicht mehr als drei Jahre zurückliegt.

Weitere Änderungen gibt es bei den einzelnen Wertermittlungsmethoden, insbesondere beim Sachwert- und Ertragswertverfahren:

- Beim **Ertragswertverfahren** wird die bisherige Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung zur Ermittlung des Gebäudealters in das Gesetz aufgenommen. Das Alter des Gebäudes kann danach durch Abzug des Jahres der Bezugfertigkeit des Gebäudes vom Jahr des Bewertungsstichtags bestimmt werden. Haben Baumaßnahmen zu einer wesentlichen Verlängerung der Restnutzungsdauer des Gebäudes geführt, ist die entsprechend verlängerte Restnutzungsdauer zugrunde zu legen. Die Bewirtschaftungskosten des Gebäudes, d. h. die Verwaltungs- und Instandhaltungskosten sowie das Mietausfallwagnis, sind künftig aus einer Anlage zum Gesetz abzuleiten; es kommt also nicht mehr – wie bisher – auf Erfahrungssätze an.

Die Bewirtschaftungskosten sollen künftig auf der Grundlage des Verbraucherpreisindex jährlich angepasst werden. Schließlich werden die Zinssätze für den Liegenschaftszinssatz gesenkt, falls die Gutachterausschüsse keine Zinssätze zur Verfügung stellen können.

- Beim **Sachwertverfahren** wird künftig der Unterschied zwischen dem durchschnittlichen Baukostenniveau im Bundesgebiet und dem regionalen Baukostenniveau durch sog. Regionalfaktoren berücksichtigt. Diese Regionalfaktoren sollen von den Gutachterausschüssen zur Verfügung gestellt werden; ist dies nicht möglich, gilt ein Regionalfaktor von 1,0.

Hinweise: Der Nachweis eines niedrigeren Wertes durch ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses oder durch ein Gutachten eines amtlich bestellten Bausachverständigen ist auch künftig möglich.

Inwieweit die neuen gesetzlichen Regelungen zu Erhöhungen der steuerlichen Werte führen, kann pauschal nicht beantwortet werden. Die neuen Liegenschaftszinssätze dürften bei Anwendung des Ertragswertverfahrens zu höheren Werten führen; sie sind allerdings nur anwendbar, wenn die Gutachterausschüsse keine Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stellen können.

Energiepreispauschale für Studenten

Wegen der stark gestiegenen Lebenshaltungskosten und Energiepreise sollen nun auch Studenten sowie Fachschüler eine einmalige Energiepreispauschale erhalten.

Hintergrund: Im letzten Jahr haben alle einkommensteuerpflichtigen Erwerbstätigen sowie Rentner und Pensionäre wegen der gestiegenen Energiepreise eine sozialversicherungsfreie (steuerpflichtige) Energiepreispauschale in Höhe von 300 € erhalten.

Nun hat die Bundesregierung nachgelegt und eine steuerfreie Einmalzahlung für Studenten und Fachschüler in Höhe von 200 € beschlossen:

- **Anspruchsberechtigt** sind alle Studenten, die zum 1.12.2022 an einer Hochschule in Deutschland immatrikuliert sind. Darüber hinaus anspruchsberechtigt sind Fachschüler sowie Berufsfachschüler in Bildungsgängen mit dem Ziel eines mindestens zweijährigen berufsqualifizierenden Abschlusses, wenn sie zum Stichtag 1.12.2022 an einer Ausbildungsstätte in Deutschland angemeldet sind.
- Die Einmalzahlung muss **beantragt** werden. Zurzeit wird an einer digitalen Antragsplattform gearbeitet. Diese war zu Redaktionsschluss (25.1.2023) noch nicht online. Der Antrag muss bis zum 30.9.2023 gestellt werden.
- Die Einmalzahlung wird **nicht besteuert**. Sie soll weder bei einkommensabhängigen Leistungen und Sozialleistungen noch bei Sozialversicherungsbeiträgen zu berücksichtigen sein. Sie soll darüber hinaus keine Berücksichtigung bei der Kostenheranziehung in der Kinder- und Jugendhilfe finden und unpfändbar sein.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im März 2023

- | | |
|------------------|--|
| 10.3.2023 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchenlohnsteuer; Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchensteuer
Zahlungsschonfrist bis zum 13.3.2023 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 29.3.2023 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 29.3.2023
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 27.3.2023 |