

Sozietät Franz & Näther

Steuerberater • Rechtsanwalt/FA für Steuerrecht

Prenzlauer Allee 39 / Marienburger Str.1, 10405 Berlin

Telefon: 030 / 44 36 99 0, Fax: 030 / 44 36 99 24, Email: mail@franz-naether.de

Internet: www.franz-naether.de

9

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Umsatzsteuerliche Zuordnung zum Unternehmen
- Einführung einer Wirtschafts-Identifikationsnummer
- Fiktiver Zufluss einer nicht ausgezahlten Tantieme
- Steuerfreie Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten
- Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte verfassungswidrig?

Ausgabe September 2024

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

auch mit unserer September-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Rechtsstand: 26.7.2024).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Umsatzsteuerliche Zuordnung gemischt-genutzter Gegenstände zum Unternehmen

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat zur umsatzsteuerlichen Zuordnung gemischt-genutzter Gegenstände (bzw. gemischt genutzter Dienstleistungen) zum Unternehmen Stellung genommen. Dabei berücksichtigt das BMF die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH), die zu einer Änderung

der bisherigen Grundsätze geführt hat (s. hierzu unsere Mandanten-Information Dezember 2021).

Hintergrund: Verwendet ein Unternehmer einen Gegenstand zu mindestens 10 % für sein Unternehmen und daneben noch privat, hat er umsatzsteuerlich ein sog. **Zuordnungswahlrecht**. Er kann den Gegenstand grundsätzlich entweder vollständig oder nur anteilig oder aber gar nicht seinem Unternehmen zuordnen und dementsprechend die Vorsteuer vollständig, anteilig oder gar nicht abziehen. Im Gegenzug muss er allerdings im Umfang der Zuordnung die Privatnutzung des Gegenstands der Umsatzsteuer unterwerfen. Der BFH verlangt aufgrund einer Grundsatzentscheidung des EuGH nicht mehr, dass das Zuordnungswahlrecht bis zum Termin für die Abgabe der Umsatzsteuererklärung ausgeübt werden muss; es genügt, wenn der

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Unternehmer eine **Zuordnungsentscheidung** trifft und diese **zeitnah dokumentiert**.

Wesentlicher Inhalt des aktuellen BMF-Schreibens:

- Das BMF folgt im Grundsatz der geänderten Rechtsprechung des BFH. Es ist daher nicht mehr erforderlich, dass der Unternehmer dem Finanzamt bis zum Abgabetermin für die Umsatzsteuererklärung seine Zuordnungsentscheidung mitteilt.
- Es genügt vielmehr, dass der Unternehmer eine Zuordnungsentscheidung trifft, ob und ggf. in welchem Umfang er den gemischt-genutzten Gegenstand seinem Unternehmen zuordnet, und diese Zuordnungsentscheidung dokumentiert.
- Die Dokumentation erfolgt in der Regel dadurch, dass der Unternehmer die Vorsteuer für den gemischt-genutzten Gegenstand im Umfang seiner umsatzsteuerlichen Zuordnung geltend macht.
- Statt eines Vorsteuerabzugs kann der Unternehmer seine Zuordnungsentscheidung auch durch **andere Beweisanzeichen**, die nach außen hin objektiv erkennbar sind, dokumentieren. Hierzu gehört etwa der Abschluss eines Vertrags, aus dem sich ergibt, dass der Gegenstand für Ausgangsumsätze eingesetzt wird, oder Bauantragsunterlagen, aus denen sich ergibt, dass ein Teil des Gebäudes dem Unternehmen dienen soll, oder aus einer betrieblichen Versicherung für den gemischt-genutzten Gegenstand, oder aus der ertragsteuerlichen Behandlung des Gegenstands als Betriebsvermögen oder aus dem Kauf des Gegenstands unter Verwendung des Firmennamens.
- Die Dokumentation muss dem Finanzamt zwar nicht bis zu einem bestimmten Zeitpunkt vorgelegt oder mitgeteilt werden. Jedoch muss die **Dokumentation bis zum Abgabetermin der Umsatzsteuererklärung** erfolgen. Dabei kommt es auf den Abgabetermin für **steuerlich nicht vertretene Unternehmer** an, selbst wenn der Unternehmer seine Umsatzsteuererklärung durch einen Steuerberater erstellen lässt und daher seine Umsatzsteuererklärung erst zu einem späteren Zeitpunkt abgeben muss. Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuererklärungen haben keinen Einfluss auf die Dokumentationsfrist.

Hinweise: Die Dokumentationsfrist für steuerlich vertretene Unternehmer ist umstritten. Dem Finanzgericht Köln zufolge muss sich die längere Abgabefrist für Umsatzsteuererklärungen von Unternehmern, die einen Steuerberater beauftragt haben, auch auf die Dokumentationsfrist auswirken und zu einer entsprechenden Verlängerung der Dokumentationsfrist führen. Eine höchstrichterliche Rechtsprechung gibt es hierzu noch nicht.

Um sicher zu gehen, empfiehlt sich auch weiterhin die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in der Umsatzsteuer-Voranmeldung.

Das neue BMF-Schreiben gilt für allen offenen Fälle.

Einführung und Zuteilung einer Wirtschafts-Identifikationsnummer

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat einen Verordnungsentwurf zur Einführung und Zuteilung der sog. Wirtschafts-Identifikationsnummer vorgelegt. Die

Wirtschafts-Identifikationsnummer soll am 30.9.2024 eingeführt werden, die Zuteilung soll ab dem 1.11.2024 erfolgen.

Hintergrund: Neben der Steuer-Identifikationsnummer, die jeder Steuerpflichtige bereits erhalten hat, sollen alle Unternehmer auch eine Wirtschafts-Identifikationsnummer erhalten, die die bisherige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ablösen soll. Die Wirtschafts-Identifikationsnummer ist zwar bereits vor geraumer Zeit vom Gesetzgeber eingeführt worden, der genaue Zeitpunkt der Einführung sollte aber vom BMF festgelegt werden und wurde immer wieder verschoben.

Wesentlicher Inhalt des Entwurfs:

- Die Wirtschafts-Identifikationsnummer soll zum 30.9.2024 eingeführt werden. Die Zuteilung soll allerdings erst ab dem 1.11.2024 erfolgen.
- Unternehmer, denen bis zum 30.9.2024 eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, sollen im Wege einer öffentlichen Bekanntmachung durch das Bundeszentralamt für Steuern erfahren, dass ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ab einem bestimmten Stichtag auch als Wirtschafts-Identifikationsnummer gilt.
Hinweis: Dieser Stichtag könnte der 1.11.2024 sein.
- Unternehmer, die bis zum 30.9.2024 noch keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erhalten haben, aber durch einen Bevollmächtigten vertreten werden, sollen eine elektronische Mitteilung über die Zuteilung der Wirtschafts-Identifikationsnummer erhalten, wenn sie oder ihr Bevollmächtigter über ein Benutzerkonto bei der ELSTER-Plattform der Finanzverwaltung verfügen.

Hinweis: In verschiedenen Gesetzen wird die Angabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer verlangt, sobald sie zugeteilt worden ist. So muss künftig etwa bei der Grunderwerbsteuer die Wirtschafts-Identifikationsnummer angegeben werden, wenn ein Unternehmer an einem Grunderwerbsteuerbaren Vorgang beteiligt ist. Auch umsatzsteuerlich wird die Wirtschafts-Identifikationsnummer die bisherige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ablösen.

Aktuell liegt nur der Entwurf des BMF vor. Nachdem jahrelang nichts geschehen ist, scheint es nun mit der Einführung und Zuteilung der Wirtschafts-Identifikationsnummer loszugehen, auch wenn der Zeitpunkt angesichts des Entwurfscharakters noch nicht sicher ist.

Fiktiver Zufluss einer nicht ausgezahlten Tantieme

Hat ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner GmbH eine Tantiemevereinbarung getroffen, die zugesagte Tantieme jedoch nicht erhalten, kann ein fiktiver Zufluss der Tantieme und damit Arbeitslohn zu bejahen sein, wenn er einen fälligen und durchsetzbaren Anspruch auf Auszahlung seiner Tantieme gegen die GmbH hat. Dies setzt allerdings voraus, dass die GmbH eine Tantiemeverpflichtung passiviert hat. Alternativ kommt ein fiktiver Zufluss in Betracht, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer auf einen bereits entstandenen Tantiemeanspruch verzichtet.

Hintergrund: Außerhalb einer Bilanzierung müssen Einnahmen grundsätzlich erst dann versteuert werden, wenn sie dem Steuerpflichtigen zufließen. Unter bestimmten

Voraussetzungen kann aber ein Zufluss auch fiktiv angenommen werden, so dass dann eine Einnahme versteuert werden muss, obwohl sie gar nicht gezahlt worden ist.

Sachverhalt: Der Kläger war Alleingesellschafter der A-GmbH. Er hatte mit der A-GmbH eine Tantiemevereinbarung getroffen. In den Streitjahren 2015 bis 2017 zahlte die A-GmbH dem Kläger keine Tantieme aus, obwohl sie Gewinne erzielt hatte. Die A-GmbH wies in ihren Bilanzen der Streitjahre auch weder eine Tantiemerückstellung noch eine Tantiemeverbindlichkeit aus. Das Finanzamt nahm einen fiktiven Zufluss der Tantieme beim Kläger an und erfasste die Tantieme als Arbeitslohn.

Entscheidung: Der BFH hielt einen fiktiven Zufluss zwar nicht aufgrund der Alleingesellschafterstellung des Klägers für denkbar, wohl aber aufgrund eines möglichen Verzichts. Der BFH verwies die Sache daher an das Finanzgericht (FG) zur weiteren Aufklärung zurück:

- Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern, die also mehr als 50 % der Stimmrechte haben, kann es zu einer Zuflussfiktion kommen, wenn der Tantiemeanspruch fällig und durchsetzbar ist, die GmbH mithin zahlungsfähig ist. Der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer kann dann nämlich die Auszahlung der Tantieme durchsetzen.
- Im Streitfall waren die Tantiemeansprüche jedoch nicht fällig. Die Tantiemeansprüche sollten erst dann fällig sein, wenn der Jahresabschluss und damit auch der Tantiemeanspruch festgestellt wird. In den Jahresabschlüssen der A-GmbH für die Jahre 2015 bis 2017 waren keine Tantiemeverpflichtungen ausgewiesen, so dass ein fälliger Tantiemeanspruch nicht zustande gekommen ist.
- Denkbar ist allerdings ein fiktiver Zufluss aufgrund eines Verzichts des Klägers auf einen bereits entstandenen Tantiemeanspruch. Dieser Verzicht hätte zu einer verdeckten Einlage des Klägers in die A-GmbH geführt; eine verdeckte Einlage setzt denklings den vorherigen Zufluss des eingelegten Wirtschaftsguts (Tantiemeforderung) voraus.
- Das FG muss nun aufklären, ob der Kläger in den Streitjahren auf seine bereits entstandenen Tantiemeansprüche verzichtet und diese verdeckt in die A-GmbH eingelegt hat, so dass ihm die Tantiemen vorher (fiktiv) zugeflossen sein müssen. Die verdeckte Einlage setzt nicht voraus, dass die A-GmbH tatsächlich Tantiemeverpflichtungen gegenüber dem Kläger passiviert hat; vielmehr genügt es, wenn Tantiemeverpflichtungen hätten passiviert werden müssen.

Hinweise: Sollte ein Tantiemeanspruch des Klägers hingegen nicht entstanden sein, weil sich der Kläger und die A-GmbH vorab auf eine Aufhebung der Tantieme geeinigt bzw. stillschweigend verständigt haben, wäre ein fiktiver Zufluss zu verneinen, so dass der Kläger keine Tantieme versteuern müsste. Denn dann könnte der Kläger keine verdeckte Einlage erbracht haben, weil er keine Forderung gegen die A-GmbH gehabt hat, die er im Wege der verdeckten Einlage eingebracht hat. Zu einem fiktiven Zufluss kann es unter dem Gesichtspunkt des Verzichts also nur kommen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer nach der Entstehung seines Tantiemeanspruchs auf die Tantieme verzichtet.

Der BFH widerspricht mit seinem aktuellen Urteil der Auffassung der Finanzverwaltung, die es für einen fiktiven

Zufluss bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ausreichen lässt, dass der Tantiemeanspruch fällig und durchsetzbar ist; der Finanzverwaltung zufolge ist es für den fiktiven Zufluss nicht erforderlich, dass die GmbH eine entsprechende Verpflichtung in ihrem Jahresabschluss passiviert hat.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Steuerfreie Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten

Erhält ein Arbeitnehmer Zuschläge für die Tätigkeit während einer nächtlichen Rufbereitschaft, sind die Zuschläge steuerfrei, soweit sie 25 % des Grundlohns nicht übersteigen. Als **Grundlohn** ist der Stundenarbeitslohn für die regelmäßige Arbeitszeit anzusetzen und nicht das niedrigere Entgelt für den Bereitschaftsdienst.

Hintergrund: Zuschläge, die für eine tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind nach dem Gesetz steuerfrei, soweit sie bestimmte Grenzen nicht übersteigen, z. B. 25 % des Grundlohns im Falle der Nachtarbeit.

Sachverhalt: Die Kläger betrieb eine Förderschule mit angeschlossenen Internat. Die Arbeitnehmer mussten nachts die Kinder beaufsichtigen. Die nächtliche Beaufsichtigung wurde als Bereitschaftsdienst behandelt. Ein Viertel der Bereitschaftsdienstzeit wurde als Arbeitszeit behandelt und vergütet. Zusätzlich erhielten die Arbeitnehmer für den Bereitschaftsdienst einen Zeitzuschlag von 15 % des regulären Stundenlohns. Das Finanzamt erkannte die Steuerfreiheit für den Zeitzuschlag nicht an, weil es als Grundlohn lediglich ein Viertel des Entgelts für den Bereitschaftsdienst ansetzte. Damit überstiegen die 15 %, die auf den regulären Stundenlohn gezahlt wurden, die 25 %-Grenze für steuerfreie Nachtzuschläge.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit der gezahlten Nachtzuschläge waren erfüllt. Die Nachtzuschläge in Form des sog. Zeitzuschlags wurden zusätzlich zum Grundlohn gezahlt. Außerdem wurden sie für tatsächlich geleistete Nachtarbeit entrichtet. Auch ein Bereitschaftsdienst ist Arbeit, ohne dass es auf die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit ankommt und ohne dass es darauf ankommt, ob der Bereitschaftsdienst den Arbeitnehmer konkret belastet. Die Klägerin hat zudem auch Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden zur Nachtzeit vorgelegt.
- Die Höhe des Zeitzuschlags überschritt auch nicht 25 % des Grundlohns. Denn als Grundlohn ist der reguläre Arbeitslohn, der auf die Stunde umzurechnen ist, anzusetzen und nicht das niedrigere Bereitschaftsdienstentgelt, das lediglich 1/4 des regulären Arbeitslohns betrug. Der Zeitzuschlag überschritt damit die 25 %-Grenze des regulären Stundenlohns nicht und war daher steuerfrei.

Hinweise: In einer früheren Entscheidung hatte der BFH noch anders entschieden und bei der Ermittlung des Grundlohns auf das Entgelt, das für die Stunden der

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Rufbereitschaft gewährt wird, abgestellt. Der BFH hatte dies damals damit begründet, dass ein nächtlicher Bereitschaftsdienst den Arbeitnehmer nicht so sehr belastet wie eine durchgängige Arbeitsleistung in der Nacht. Hieran hält der BFH nun nicht mehr fest. Aus Arbeitnehmersicht ist das aktuelle Urteil daher zu begrüßen.

Kapitalanleger

Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte verfassungswidrig?

Der Bundesfinanzhof (BFH) hält die Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte für verfassungswidrig, weil sie gegen den Gleichheitsbehandlungsgrundsatz verstößt. Die Entscheidung des BFH ist im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes ergangen.

Hintergrund: Verluste aus Termingeschäften sind seit 2021 nur sehr eingeschränkt verrechenbar. Sie können nur mit Gewinnen aus Termingeschäften verrechnet werden, und dies auch nur bis zur Höhe von 20.000 € pro Jahr. Ein darüber hinausgehender Verlust kann nur in einem Folgejahr verrechnet werden, und zwar ebenfalls nur mit Gewinnen aus Termingeschäften bis zur Höhe von 20.000 €.

Sachverhalt: Der Antragsteller erzielte im Streitjahr 2021 zum einen Gewinne aus Termingeschäften in Höhe von ca. 250.000 € und zum anderen Verluste aus Termingeschäften in Höhe von ca. 227.000 €. Das Finanzamt saldierte die beiden Beträge nicht, sondern zog lediglich einen Verlust in Höhe von 20.000 € von den Gewinnen ab und gelangte so zu einem steuerpflichtigen Gewinn von ca. 230.000 €, der sich noch um weitere kleinere Positionen auf rund 213.000 € minderte. Hiergegen erhob der Antragsteller Einspruch und Klage und stellte einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung statt:

- Die gesetzliche Verlustverrechnungsbeschränkung für Verluste aus Termingeschäften dürfte bei summarischer Prüfung im vorläufigen Rechtsschutz gegen den verfassungsrechtlichen **Gleichbehandlungsgrundsatz** verstoßen.
- Die Verlustverrechnungsbeschränkung stellt eine **doppelte Ungleichbehandlung** für Steuerpflichtige dar, die Verluste aus Termingeschäften erzielen. Zum einen können Verluste aus Termingeschäften nur mit Gewinnen aus Termingeschäften verrechnet werden und nicht mit anderen Kapitalerträgen oder gar anderen Einkünften. Zum anderen ist die Verlustverrechnung auf 20.000 € pro Jahr beschränkt.

- Dies führt zu einer sog. **asymmetrischen Besteuerung**, die dem objektiven Nettoprinzip widerspricht. Der Steuerpflichtige muss nämlich einen Gewinn versteuern, den er in dieser Höhe gar nicht erzielt hat. So hat der Antragsteller im Jahr 2021 insgesamt nur einen Gewinn von 23.000 € (250.000 € - 227.000 €) erzielt, muss aber ca. 213.000 € versteuern und hierauf eine Steuer von etwa 53.000 € errichten, die höher ist als sein Gewinn von 23.000 €.
- Für diese doppelte Ungleichbehandlung gibt es **keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung**. Der Gesetzgeber hat die Einführung der Verlustverrechnungsbeschränkung damit begründet, dass die für die Anleger entstehenden Verlustrisiken aus diesen spekulativen Anlagen begrenzt werden sollen. Tatsächlich ist der Steuerpflichtige aber steuerlich gezwungen, auch in den Folgejahren Termingeschäfte zu tätigen und dabei Gewinne zu erzielen. Denn nur dann kann er seine Verluste aus den Termingeschäften noch verrechnen. Sofern es dem Gesetzgeber um eine Erhöhung des Steueraufkommens gegangen sein sollte, wäre dies ohnehin kein verfassungsrechtlicher Rechtfertigungsgrund.

Hinweise: Eine abschließende Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit der Regelung kann nur das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) treffen, das bislang noch nicht angerufen worden ist. Der aktuelle Beschluss ist nämlich im vorläufigen Rechtsschutz ergangen.

Die Verlustverrechnungsbeschränkung wirkt sich vorliegend für den Antragsteller erheblich aus. Denn ihm verbleibt zum 31.12.2021 ein steuerlicher Verlust von ca. 207.000 € (Verluste 227.000 € abzüglich Verlustverrechnung im Jahr 2021). Für die Nutzung dieses Betrags benötigt er mindestens zehn Jahre; hierfür müsste er in den nächsten zehn Jahren jährliche Gewinne aus Termingeschäften in Höhe von mindestens 20.000 € erzielen und dürfte keine weiteren Verluste aus Termingeschäften erleiden.

Ist es in vergleichbaren Fällen zu einer Verlustverrechnungsbeschränkung gekommen, sollte der Einkommensteuer- sowie der Feststellungsbescheid mit einem Einspruch und Antrag auf Ruhen des Verfahrens offengehalten werden. Ob daneben ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung sinnvoll ist, ist im Hinblick auf die ggf. anfallenden Aussetzungszinsen vor allem von wirtschaftlichen Erwägungen abhängig.

Der BFH hat das BVerfG bereits wegen einer anderen Beschränkung der Verlustverrechnung angerufen; in jenem Verfahren geht es um Verluste aus Aktienverkäufen, die nach dem Gesetz nur mit Gewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden können. Der BFH hält diese Verlustverrechnungsbeschränkung ebenfalls für eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung. Eine Entscheidung des BVerfG hierzu steht noch aus.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im September 2024

- | | |
|------------------|--|
| 10.9.2024 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchenlohnsteuer; Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchensteuer
Zahlungsschonfrist bis zum 13.9.2024 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 26.9.2024 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 26.9.2024
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 24.9.2024 |