

## **Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 6/2022**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wer Corona-Hilfen erhalten hat, kann Rückzahlungen nur durch eine Endabrechnung vermeiden. Die Frist hierfür wurde verlängert (Nr. 1). Der Abzug von Schuldzinsen kann eingeschränkt werden, wenn Überentnahmen vorliegen; die Ermittlung ist bei einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung besonders schwierig (Nr. 2 bis 3). Wichtig ist, wann das häusliche Arbeitszimmer Mittelpunkt einer Tätigkeit ist (Nr. 6). Zudem wird die zeitliche Begrenzung der Homeoffice-Pauschale aufgehoben und der Umfang erweitert (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

### **Aus dem Inhalt:**

- 1 **Corona-Hilfen:** Termin für Schlussabrechnung verlängert
- 2 **Betrieblich veranlasste Schuldzinsen:** Betriebsausgabenabzug bei Überentnahmen eingeschränkt
- 3 **Einnahmen-Überschuss-Rechner:** Wann Überentnahmen den Schuldzinsabzug begrenzen
- 4 **Steuerschätzung:** Schwärzen von Kontoauszügen als Rechtfertigung?
- 5 **Gutscheine:** Wann fällt auf die Ausgabe Umsatzsteuer an?
- 6 **Gutachter:** Tätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer
- 7 **Häusliches Arbeitszimmer Homeoffice-Pauschale:** Was ist unter welchen Bedingungen steuerlich absetzbar?
- 8 **Schwimmschule:** Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer

## 1 Corona-Hilfen: Termin für Schlussabrechnung verlängert

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz hat die Frist zur Einreichung der **Schlussabrechnungen** der Corona-Wirtschaftshilfen vom 31.12.2022 **bis zum 30.6.2023 verlängert**. Darüber hinaus soll bis spätestens zum 31.8.2023 im Einzelfall auch eine weitere Fristverlängerung bis zum 31.12.2023 beantragt werden können.

Die verlängerten Fristen für die Schlussabrechnung gelten sowohl für das Paket 1 (Überbrückungshilfe I bis III sowie für die November- und Dezemberhilfe) als auch für das Paket 2 (Überbrückungshilfe III Plus und IV). Die Beantragung der weitergehenden Fristverlängerung bis zum Jahresende 2023 muss ebenso wie die Einreichung der Schlussabrechnungen selbst über das bekannte Onlineportal „[www.ueberbrueckungshilfe-unternehmen.de](http://www.ueberbrueckungshilfe-unternehmen.de)“ erfolgen. Die entsprechenden Funktionalitäten sollen rechtzeitig bereitgestellt werden.

Die Informationen sollen dem Vernehmen nach in Kürze auch auf den Webseiten zu den Corona-Wirtschaftshilfen sowie in einem speziellen FAQ-Katalog zur Schlussabrechnung abrufbar sein.

## 2 Betrieblich veranlasste Schuldzinsen: Betriebsausgabenabzug bei Überentnahmen eingeschränkt

Schuldzinsen können nur dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Aufnahme des Darlehens betrieblich veranlasst ist. Beim Abzug von Schuldzinsen ist immer in zwei Stufen vorzugehen.

1. Zunächst ist festzustellen, ob und inwieweit die Schuldzinsen betrieblich veranlasst sind.
2. Sind die Schuldzinsen betrieblich veranlasst, ist zu prüfen, ob der Schuldzinsenabzug im Hinblick auf Überentnahmen eingeschränkt ist.

Der Abzug von Schuldzinsen richtet sich nach der **tatsächlichen Verwendung des Darlehens**. Zinsen, die für private Investitionen bzw. zur Finanzierung von Privatentnahmen anfallen, dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

### Beispiel:

In den Bescheiden einer oHG wurden in dem Gesamtvermögen Hinzurechnungen wegen nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG vorgenommen. In den Gewinnfeststellungsbescheiden für die Jahre 2014 bis 2016 erfolgten ebenfalls Hinzurechnungen für das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters. In dem Einspruchs- und Klageverfahren wandte sich die oHG mit verfassungsrechtlichen Einwänden gegen die Höhe der Hinzurechnungen. Die oHG begehrte, den Hinzurechnungen einen Prozentsatz von 2,9 Prozent statt des gesetzlich vorgesehenen Prozentsatzes von 6 Prozent zugrunde zu legen. Die Einsprüche blieben erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Gerichtsbescheid vom 31.5.2019 als unbegründet ab. Das Finanzamt habe zutreffend den gesetzlich typisierten Prozentsatz von 6 Prozent nach § 4 Abs. 4a EStG angewendet.

Die Revision der oHG ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung des Falls an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das FG hat es rechtsfehlerhaft unterlassen festzustellen, ob die Schuldzinsen, deren vollständigen Abzug die oHG begehrt, überhaupt betrieblich veranlasst sind. Zudem fehlen nachvollziehbare Feststellungen dazu, ob es in den Streitjahren zu Überentnahmen gekommen ist.

Durch die Zurückverweisung erhalten außerdem alle Beteiligten die Gelegenheit, sich zu dem zwischenzeitlich ergangenen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) bezüglich der Vollverzinsung von Steuernachforderungen zu äußern, auf die sich die oHG zur Begründung ihrer Revision bezogen hat. Das BVerfG hat die Vollverzinsung mit 0,5 Prozent monatlich erst ab dem 1.1.2014 als mit dem Gleichheitssatz unvereinbar festgestellt. Zudem hat es die Weitergeltung der Regelung der Verzinsung bis zum 31.12.2018 angeordnet. Fraglich ist auch, ob diese Regelung sich überhaupt auf die Einschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen übertragen lässt.

## 3 Einnahmen-Überschuss-Rechner: Wann Überentnahmen den Schuldzinsenabzug begrenzen

Ob betriebliche Zinsen nur eingeschränkt abziehbar sind hängt davon ab, ob im laufenden Jahr Überentnahmen getätigt wurden. Bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen ist allerdings auch die Summe der Überentnahmen und Unterentnahmen der **zurückliegenden Jahre** (ab 2009) zu berücksichtigen. Unterentnahmen ergeben sich, wenn in einem Jahr weniger entnommen wurde, als die Summe von Gewinn und Einlagen ausmacht. Auch bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn mit einer **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** ermitteln, ist periodenübergreifend zu ermitteln, ob Überentnahmen vorliegen.

### Beispiel:

Das Finanzamt ging aufgrund der Betriebsprüfungsakten davon aus, dass für den Zeitraum vom Inkrafttreten der Vorschrift (§ 4 Abs. 4a EStG) nach dem 31.12.1998 bis zum Ende des Jahres 2002 periodenübergreifend eine Überentnahme des Klägers in Höhe von 35.467 Euro vorgelegen habe. Ausgehend von diesem Anfangswert und den Gewinnen, Einlagen und Entnahmen der Folgejahre ermittelte das Finanzamt eine Überentnahme zum 31.12.2009 in Höhe von 131.073 Euro. Es ergaben sich Überentnahmen für 2010: 112.104 Euro; 2011: 169.944 Euro; 2013: 178.656 Euro, obwohl in den Streitjahren 2010 und 2013 für sich betrachtet die Höhe der Entnahmen jeweils niedriger als die Summe aus den Gewinnen und Einlagen des Klägers war. Berücksichtigt wurden die Zinsen für Investitionsdarlehen und der gesetzliche Mindestbetrag von 2.050 Euro. Im Übrigen berechnete das Finanzamt aus



**Einzweck-Gutschein** ist ein Gutschein, bei dem bereits bei der Ausstellung **alle Informationen** vorliegen, die benötigt werden, um die umsatzsteuerliche Behandlung der zugrundeliegenden Umsätze mit Sicherheit zu bestimmen (Leistungsort, Steuersatz). Das heißt, dass bereits bei der Ausgabe des Gutscheins feststehen muss, wo sich der Ort der Leistung befindet und welcher Steuersatz bei der Einlösung des Gutscheins anzuwenden ist. Die **Besteuerung** erfolgt dann **im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. der Übertragung des Gutscheins**. Die tatsächliche Ausführung der Leistung wird dann nicht mehr besteuert.

**Mehrzweck-Gutscheine** sind alle Gutscheine, die keine Einzweck-Gutscheine sind. Mehrzweck-Gutscheine unterliegen erst dann der **Umsatzsteuer, wenn die Leistung tatsächlich ausgeführt wird**. Die Ausgabe des Mehrzweck-Gutscheins stellt lediglich einen Umtausch von Geld in eine andere Art von Zahlungsmittel dar und unterliegt noch keiner Besteuerung.

#### Beispiel:

*Die Beteiligten streiten in der Hauptsache darüber, ob die Übertragung von Guthabekarten oder Gutscheinocodes für den Erwerb digitaler Inhalte für ein „Network“ (sogenannte X-Cards) der Umsatzsteuer unterliegen. Die Finanzbehörde sah nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung die Umsätze der Antragstellerin mit X-Cards als steuerbar an, weil diese mit der Kennung DE ausschließlich für Endkunden mit Wohnsitz im Inland und einem deutschen Nutzerkonto bestimmt gewesen seien. Deshalb befindet sich der Leistungsort im Inland. Die Finanzbehörde setzte die Umsatzsteuer-Vorauszahlung entsprechend fest. Das Schleswig-Holsteinische FG wies die Klage ebenso wie den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung als unbegründet ab.*

Eine **sonstige Leistung an einen Unternehmer** für dessen Unternehmen wird grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt – im vorliegenden Fall am Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet. Ist der **Empfänger** hingegen **kein Unternehmer, für dessen Unternehmen** die Leistung **bezogen wird** (wie es bei den Kunden der Antragstellerin der Fall ist), wird die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat. Daraus folgt, dass für Leistungen an Unternehmer und für Leistungen an Nichtunternehmer **unterschiedliche Leistungsorte** vorgesehen sind.

**Konsequenz:** Es ist somit ernstlich zweifelhaft, ob zum Zeitpunkt der Ausstellung der Gutscheine der Ort der sonstigen Leistung und die geschuldete Steuer feststehen. Denn fraglich ist, ob sich das für die Annahme eines Einzweck-Gutscheins bestehende Erfordernis, dass der Ort der Leistung feststehen muss, nur auf die Ausgabe (Verkauf eines Gutscheins an Kunden) oder auch auf eine vorausgehende Übertragung (Verkauf eines Gutscheins zwischen Unternehmern) bezieht.

Ob sich das Erfordernis, dass der Ort der Leistung feststehen muss, nur auf den Verkauf eines Gutscheins an

Kunden bezieht, ist unklar, weil ernstliche Zweifel an dieser Beurteilung bestehen. Wenn ein Unternehmer einen Einzweck-Gutschein im eigenen Namen überträgt, gilt die Übertragung des Gutscheins als die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht. Das Umsatzsteuergesetz bezieht sich dabei gleichermaßen auf die Ausgabe („Verkauf eines Gutscheins an Kunden“) wie auf eine Übertragung, die dem vorausgeht.

**Fazit:** Der BFH hat die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheids für die Dauer des Revisionsverfahrens gegen eine Sicherheitsleistung in gleicher Höhe ausgesetzt. Das bedeutet, dass die Entscheidung des BFH im anhängigen Verfahren (Az. XI R 21/21) offen ist. Es sollte deshalb darauf geachtet werden, dass Bescheide in vergleichbaren Fällen nicht bestandskräftig werden.

## 6 Gutachter: Tätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer

Ist das häusliche Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten eines Gutachters, kann er 100 Prozent der Aufwendungen, die auf das Arbeitszimmer entfallen, als Betriebsausgaben abziehen. Der Steuerpflichtige, der seine einzige berufliche Tätigkeit teilweise zu Hause und teilweise auswärts ausübt, hat dann den Mittelpunkt seiner gesamten Betätigung im Arbeitszimmer, wenn er dort die Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind.

#### Beispiel:

*Der Kläger erzielte Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit als psychologischer Gutachter. Er wurde vor allem in Überprüfungsverfahren der Strafvollstreckungskammern beauftragt, teils auch von Einrichtungen des Maßregelvollzugs. Die Gutachten verfasste er im häuslichen Arbeitszimmer; ein anderer Arbeitsplatz stand ihm dazu nicht zur Verfügung.*

*Das Finanzamt setzte die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer auf 1.250 Euro herab, weil es fraglich sei, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit als psychologischer Gutachter bilde. Entscheidend sei der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit. Da die Tätigkeit des Klägers ohne die Explorationen, Untersuchungen und Gerichtstermine nicht möglich sei, sei das häusliche Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der Tätigkeit. Dagegen wendete sich der Kläger, weil der Mittelpunkt seiner Tätigkeit sich im häuslichen Arbeitszimmer befinde. Der Kläger machte geltend, dass der wesentliche Teil der Arbeit die Auswertung der vorliegenden Informationen aus früheren Gutachten und Befunderhebungen sei. Die Exploration solle nur den aktuellen Zustand des Patienten erfassen, der aber in einen zeitlichen Kontext zur bisherigen Entwicklung zu setzen sei. Er arbeite sich erst umfangreich in vorangegangene Gutachten ein, führe dann das Probandengespräch und werte anschließend alles in Form eines neuen Gutachtens aus. Die Erstellung des Gutachtens sei*

kein „Herunterschreiben“, sondern die *eigentliche Tätigkeit*.

Das FG gab dem Kläger Recht. Der **Mittelpunkt** bestimmt sich nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen. Wo dieser Schwerpunkt liegt, ist im Wege einer Wertung der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen festzustellen. Im Rahmen dieser Wertung kommt dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers lediglich eine indizielle Bedeutung zu. Die Entscheidung, ob die in einem Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten den Beruf insgesamt prägen oder ob ihnen lediglich eine unterstützende Funktion zukommt, beruht allein auf Tatsachenfeststellungen und deren Würdigung, die ausschließlich den FG obliegt.

Zum einen ist nicht jede Tätigkeit, die höchstpersönlich erledigt werden muss, prägender Teil der Gesamttätigkeit. Dies wird deutlich an der Anhörung eines Gutachters in einem Gerichtstermin: Obwohl auch dies eine höchstpersönliche Pflicht ist, handelt es sich um eine bloße Nachbereitung, weil die wesentliche und prägende Arbeit bereits bis zum Abschluss des schriftlichen Gutachtens geleistet wurde. Zum anderen ändert die Pflicht zur höchstpersönlichen Durchführung der Exploration nichts an der Tatsache, dass der typische Gutachtauftrag des Klägers nicht von der Möglichkeit der Exploration abhängt.

**Fazit:** Bei einem Gutachter kommt es wesentlich darauf an, wo der Schwerpunkt seiner Tätigkeit liegt. Das unterliegt der jeweils individuellen Einschätzung, sodass Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt nie völlig ausgeschlossen werden können.

## 7 Häusliches Arbeitszimmer Homeoffice-Pauschale: Was ist unter welchen Bedingungen steuerlich absetzbar?

Wer seine betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit in einem häuslichen Arbeitszimmer ausübt, muss nach geltender Rechtslage prüfen, ob seine Aufwendungen zu 100 Prozent, bis zu 1.250 Euro im Jahr oder überhaupt nicht abziehbar sind. Es können

- 100 Prozent der Aufwendungen abgezogen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten** ist,
- Aufwendungen **bis zu 1.250 Euro** im Jahr abgezogen werden, wenn und soweit für die Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz** als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung steht,
- in allen anderen Fällen **keine** Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer abgezogen werden.

Nach dem Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 soll ab 1.1.2023 der bisherige Höchstbetrag von 1.250 Euro, wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, **in einen Pauschalbetrag gleicher Höhe** umge-

wandelt werden. Damit will man das Besteuerungsverfahren neu vereinfachen. Fallen Aufwendungen für verschiedene Tätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer an, soll die Jahrespauschale auf diese Tätigkeiten aufgeteilt werden. Dies gilt auch für den Fall, dass mehrere Personen (Ehegatten) das Arbeitszimmer nutzen. In allen Fällen sind die Aufwendungen nur dann abziehbar, wenn das Arbeitszimmer **ausschließlich oder fast ausschließlich beruflich bzw. betrieblich genutzt** wird.

**Homeoffice-Pauschale:** Sollte **kein häusliches Arbeitszimmer** vorliegen, kann (zunächst begrenzt für 2020 bis 2022) für jeden Kalendertag, an dem der Unternehmer oder Arbeitnehmer seine betriebliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung gelegene Betriebsstätte aufgesucht hat, für seine gesamte betriebliche Betätigung einen Betrag in Höhe von 5 Euro abziehen. Der Abzug ist auf insgesamt 600 Euro pro Jahr begrenzt.

Die Homeoffice-Pauschale soll **ab 2023 unbefristet** gelten und der **maximale Abzugsbetrag auf 1.000 Euro** pro Jahr angehoben werden. Der Höchstbetrag wird erreicht, wenn die Steuerpflichtigen die betriebliche oder berufliche Tätigkeit an 200 Tagen im Jahr am häuslichen Arbeitsplatz ausüben. Üben Steuerpflichtige verschiedene betriebliche oder berufliche Tätigkeiten aus, sind sowohl die Tagespauschale als auch der Höchstbetrag auf die verschiedenen Betätigungen aufzuteilen. Die Beträge können nicht tätigkeitsbezogen vervielfacht werden.

Die Aufwendungen für Arbeitsmittel sind nicht mit der Homeoffice-Pauschale abgegolten, können also zusätzlich abgesetzt werden.

## 8 Schwimmschule: Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer

Die Umsätze aus Leistungen einer Schwimmschule sind umsatzsteuerpflichtig. Das gilt auch für Schwimmkurse für Säuglinge im Alter von 3 bis 12 Monaten und Kleinkinder im Alter von 12 bis 36 Monaten.

### **Beispiel:**

*Die Klägerin betreibt als Einzelunternehmerin in angemieteten Schwimmhallen eine Schwimmschule für Kinder und Erwachsene. Die Schwimmkurse für Kinder teilt die Klägerin nach dem Alter der Kinder ein. Dabei bildet sie Gruppen für:*

- Säuglinge im Alter von 3 bis 12 Monaten,
- Kleinkinder im Alter von 12 bis 36 Monaten,
- Kleinkinder im Alter vom 3. bis zum 6. Lebensjahr und
- Kinder ab dem Alter von 5,5 Lebensjahren.

*Die Klägerin behandelte sämtliche Schwimmkurse von Anfang an als nach § 4 Nr. 21 UStG steuerfreie Leistungen. Sie erteilte keine Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis. Das Finanzamt behandelte einen Teil der Schwimmkurse als umsatzsteuerpflichtige Leistungen.*

Der **BFH** hat entschieden, dass eine **Steuerfreiheit** der Schwimmkurse nach nationalem Recht **nicht in Betracht** kommt, weil für die Schwimmkurse nicht die erforderlichen Bescheinigungen vorliegen, aus denen sich die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ableiten lassen. Sie dienen insbesondere nicht der Berufs- oder Prüfungsvorbereitung. Eine nach EU-Recht abgeleitete Steuerfreiheit kommt ebenfalls nicht in Betracht. Die Voraussetzung, dass es sich um Schul- und Hochschulunterricht handelt, umfasst nicht den Schwimmunterricht, der von einer Schwimmschule erteilt wird.

## 9 Sportförderung: Gewerbliche Tätigkeit eines Sportlers

Der **BFH** hat entschieden, dass Zahlungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe an einen Leistungssportler gewerbliche Einnahmen darstellen können.

### Beispiel:

*Der Kläger war als erfolgreicher Sportler Mitglied einer Sportfördergruppe und nahm an (inter-)nationalen Meisterschaften teil. Im Rahmen seines Gewerbebetriebs als „Sportler“ erfasste er die Einnahmen aus seinen Sponsorenverträgen, von denen er die konkreten Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Sporttätigkeit in Abzug brachte. Die ihm von der Stiftung Deutsche Sporthilfe gewährten Leistungen (Kader-Förderung, Prämien für Platzierungen bei den Olympischen Spielen) sah er hingegen als sonstige Einkünfte an, denen er ohne weitere Nachweise Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstellte.*

*Das Finanzamt erfasste auch die Zahlungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe als Einnahmen des Gewerbebetriebs, ohne jedoch die zusätzlich geltend gemachten Werbungskosten anzuerkennen. Die hiergegen gerichtete Klage wies das FG ab.*

Der **BFH bestätigte die Entscheidung** des FG. Auch die Leistungen der Sportförderung sind durch den Gewerbebetrieb des Klägers als Sportler veranlasst worden. Eine sportliche Betätigung ist im Ausgangspunkt zwar nicht dem einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen. Sie steht aber im Streitfall in einem untrennbaren Sachzusammenhang mit der gewerblichen Vermarktung dieser Sporttätigkeit im Rahmen von Sponsorenverträgen. Die kostenintensive Betätigung als Spitzensportler und der Abschluss substantieller Ausrüster- und Sponsorenverträge bedingen sich wechselseitig.

Beide Tätigkeiten bildeten einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Diesem Gewerbebetrieb sind auch die Zahlungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe als betrieblich veranlasste Einnahmen zuzurechnen. Sie weisen den erforderlichen wirtschaftlichen Bezug zur betrieblichen Tätigkeit als Sportler auf. Die Zuwendungen sind nämlich im Hinblick auf besondere sportliche Leistungen des Klägers erbracht worden und von dessen Leistungsniveau und der Teilnahme an nationalen und internationalen Wettkämpfen abhängig gewesen. Da die konkreten sportbedingten

Aufwendungen bereits im Rahmen des Gewerbebetriebs steuerlich berücksichtigt worden sind, kommt ein weiterer Ansatz von Betriebsausgaben auch in pauschaler Form nicht mehr in Betracht.

## 10 Klimaschutz: Abzug als Betriebsausgaben

Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen zur CO<sub>2</sub>-Kompensation können betrieblich veranlasst und somit als Betriebsausgaben abziehbar sein (z.B. Aufwendungen für die Wiederaufforstung von Wäldern durch die Stilllegung von Emissionsminderungsgutschriften). Die Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn sie mit der betrieblichen Zielsetzung getragen werden,

- den eigenen unternehmerischen CO<sub>2</sub>-Fußabdruck zu egalisieren und
- dies auch werbewirksam in der Öffentlichkeit darzustellen.

Dabei ist unerheblich, ob das Engagement für den Klimaschutz (auch) aus privater Überzeugung heraus unterstützt wird. Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, bei den Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen den Betriebsausgabenabzug zuzulassen, weil eine private Mitveranlassung regelmäßig durch den betrieblichen Kontext überlagert und verdrängt wird. Anders ist es jedoch, wenn die Aufwendungen nicht an betriebliche Emissionen geknüpft wären, sondern beispielsweise an den privaten Energieverbrauch der steuerpflichtigen Person.

Ein Abzugsverbot könnte in Betracht kommen, wenn es sich um einen unangemessenen Repräsentationsaufwand handelt, der die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen in nicht unbeachtlicher Weise berührt. Allerdings dürfte diese Situation kaum vorstellbar sein.

Es wird sich regelmäßig auch nicht um **nicht abziehbare Geschenke** handeln, weil die Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen getätigt werden, um im Gegenzug eine ausgeglichene CO<sub>2</sub>-Bilanz des Unternehmens vorweisen zu können. Hierzu werden Maßnahmen in der Erwartung finanziert, durch sie die eigenen klimaschädlichen Emissionen zu neutralisieren. Nachweisen lässt sich dieses Engagement durch den Erwerb entsprechender Zertifikate. Dadurch kann die steuerpflichtige Person belegen, dass sie zum Beispiel Aufforstungen finanziert hat, die es ohne ihr Engagement nicht gegeben hätte. Durch das Aufforsten der Wälder werden die eigenen klimaschädlichen Emissionen aus dem Betrieb der steuerpflichtigen Person anderenorts egalisiert. Die steuerpflichtige Person handelt damit in Erwartung einer Gegenleistung, die sie auch erhält.

Es handelt sich **auch nicht um Sponsoring**, wenn die Leistung (Geld) in Erwartung auf eine konkrete Gegenleistung (Klimaneutralität) erbracht wird (Leistungsaustausch), da dieser Vorgang nicht den Charakter eines Sponsoringvertrags, sondern den eines üblichen Werkvertrags hat.