
Mandanten-Information für das Bau- und Baunebengewerbe

Im Mai 2023

Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

zur **Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft** gibt es ein neues **Merkblatt**, dessen Inhalt wir Ihnen vorstellen. Darüber hinaus zeigen wir, wie Sie eine kürzere **Restnutzungsdauer** eines Gebäudes als die gesetzlich vorgesehene nachweisen können. Im **Steuertipp** stellen wir Ihnen hinsichtlich der Steuerfreiheit der Vorteile des Arbeitnehmers aus der Nutzung eines **betrieblichen Telekommunikationsgeräts** neue Gestaltungsmöglichkeiten vor.

Bauleistungen

Neues Merkblatt zur Umsatzbesteuerung veröffentlicht

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat ein umfassendes Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der **Bauwirtschaft** (USt M 2) veröffentlicht. In diesem Zusammenhang wurde der Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert.

Das Merkblatt stellt auf 15 Seiten die wichtigsten Grundsätze der Umsatzbesteuerung von Bauleistungen für Unternehmer dar. Es ist in erster Linie für Bauunternehmer bestimmt, die Umsätze ausführen, für die der Leistungsempfänger die Steuer nicht schuldet.

Das BMF erläutert in dem Merkblatt zunächst Begriffe wie Werklieferungen und Werkleistungen sowie **Teilleistungen**. Es geht dabei ausführlich auf die vier Voraussetzungen ein, die für Teilleistungen gelten (wirtschaftliche Teilbarkeit,

gesonderte Abnahme, gesonderte Vereinbarung, gesonderte Abrechnung). Insbesondere für den Bereich der wirtschaftlichen Teilbarkeit hat das BMF in dem Merkblatt einen Katalog von Teilungsmaßstäben für Bauleistungen zusammengestellt. So kann beispielsweise bei Heizungsanlagen die Aufteilung haus- oder blockweise je Anlage vorgenommen werden. Bei selbständigen Etagenheizungen kann nach Wohnungen aufgeteilt werden.

Zudem gibt das BMF Hinweise zur Entstehung der Steuer bei **Soll- und bei Istversteuerung** sowie bei Voraus- und Abschlagszahlungen. Was bei der Ermittlung des Entgelts, insbesondere bei der Vereinbarung von Einheitspreisen oder auch Sicherungseinbehalten, zu berücksichtigen ist, wird ebenfalls dargelegt.

In dem Merkblatt wird außerdem erklärt, was bei der Ausstellung von Rechnungen und der Steuer-

In dieser Ausgabe

- Bauleistungen:** Neues Merkblatt zur Umsatzbesteuerung veröffentlicht..... 1
- Betriebsübergang:** Vorweggenommene Ausgaben sind gewerbesteuerlich nicht abziehbar..... 2
- Nutzungsdauer:** Gutachten ermöglichen schnellere Abschreibung von Immobilien 2
- Gesellschafter-Geschäftsführer:** Kann eine nicht ausgezahlte Tantieme Arbeitslohn sein? 3
- eTIN:** Übermittlung von Lohnsteuerbescheinigungen ab 01.01.2023 3
- Türkei/Syrien:** Unterstützungsleistungen an Erdbebenopfer leicht absetzbar 3
- Aufmerksamkeiten:** Sachgeschenk des Arbeitgebers nach bestandener Prüfung lohnsteuerfrei..... 4
- Steuertipp:** Nutzung betrieblicher Smartphones nach Besitzerwechsel steuerfrei..... 4

schuldnerschaft des Leistungsempfängers zu beachten ist. Anhand von zahlreichen Praxisbeispielen wird auf umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Folgen hingewiesen.

Hinweis: Das Merkblatt (Stand: Januar 2023) finden Sie auf der Homepage des BMF.

Betriebsübergang

Vorweggenommene Ausgaben sind gewerbesteuerlich nicht abziehbar

Bei Einzelgewerbetreibenden und Personengesellschaften beginnt die Gewerbesteuerpflicht erst mit Beginn der „werbenden“ Tätigkeit. Maßgebend ist also, wann sich das Unternehmen mit eigenen gewerblichen Leistungen am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** beteiligen kann. Bei einem Handelsunternehmen ist die Eröffnung des Ladenlokals entscheidend. Bei herstellenden Betrieben kommt es auf den Beginn der Produktion an. Aufwendungen vor der Betriebseröffnung (z.B. Kosten für die Anmietung eines Geschäftslokals, Ankauf von Betriebsgrundlagen) sind daher gewerbesteuerlich nicht abziehbar.

Hinweis: Dagegen lassen sich bei der Einkommensteuer auch vorweggenommene Betriebsausgaben abziehen, so dass der gewerbesteuerliche Ertrag und der einkommensteuerpflichtige Gewinn in der Gründungsphase durchaus auseinanderfallen können.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass vor der Betriebseröffnung entstandene Betriebsausgaben auch dann gewerbesteuerlich unbeachtlich sind, wenn ein **Gewerbebetrieb im Ganzen** übernommen wird. Im Streitfall hatte ein Imbissbetreiber geklagt, der seinen Betrieb samt Inventar zum 01.12.2017 von der bisherigen Betreiberin gepachtet hatte. Im Dezember 2017 ließ er den Imbiss geschlossen, um ihn umfassend zu renovieren. Im Januar 2018 öffnete er den Imbiss schließlich für die Gäste.

Das Finanzamt erkannte die im Jahr 2017 entstandenen **Renovierungskosten** gewerbesteuerlich nicht an. Es vertrat die Auffassung, dass die Gewerbesteuerpflicht erst ab Januar 2018 eingetreten war und die Renovierung eine gewerbesteuerrechtlich unbeachtliche Vorbereitungshandlung darstellt. Der Imbissbetreiber war dagegen der Auffassung, dass er nur einen bestehenden Gewerbebetrieb übernommen und sich der Steuergegenstand durch den Betriebsübergang nicht verändert habe.

Der BFH hat die Klage des Betreibers jedoch abgewiesen. Der Imbissbetrieb war erst mit der Eröffnung für die Kundschaft im Januar 2018 als

Steuergegenstand des Gewerbesteuerrechts anzusehen, so dass vorher entstandene Ausgaben nicht berücksichtigt werden konnten. Unerheblich war, dass ein **Gewerbebetrieb im Ganzen** auf einen anderen Unternehmer übergegangen ist. Zwar regelt das Gewerbesteuergesetz, dass ein Gewerbebetrieb bei einem Übergang im Ganzen bei dem „neuen“ Unternehmer als neu gegründet gilt, wenn er nicht mit einem anderen, bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird. Die Regelungen definieren aber keinen Zeitpunkt für die anzunehmende Betriebseröffnung, so dass die allgemeinen Grundsätze für noch nicht eröffnete Gewerbebetriebe anwendbar bleiben.

Nutzungsdauer

Gutachten ermöglichen schnellere Abschreibung von Immobilien

Ab 2023 fertiggestellte vermietete Immobilien im Privatvermögen können mit jährlich 3 % abgeschrieben werden (lineare Absetzung für Abnutzung, kurz **AfA**). Bei Fertigstellung vor 2023 gilt ein AfA-Satz von 2 %. Gebäude mit Baujahren vor 1925 lassen sich mit 2,5 % abschreiben.

Hinweis: Sofern sich die Immobilie im Betriebsvermögen befindet und nicht zu Wohnzwecken genutzt wird, gilt für Baujahre ab 1985 einheitlich ein AfA-Satz von 3 % (bei Baubeginn oder Kauf vor 2001: 4 %).

Gesetzlich wird - je nach Fallgestaltung - eine typisierte Nutzungsdauer eines Gebäudes von 25, 33, 40 oder 50 Jahren angenommen. Die festen AfA-Sätze sind unabhängig vom tatsächlichen Alter des Gebäudes anzuwenden. Sie gelten auch für erworbene Bestandsimmobilien. In engen Grenzen haben Immobilieneigentümer aber die Möglichkeit, von den typisierten AfA-Sätzen abzuweichen und eine **kürzere tatsächliche Nutzungsdauer** nachzuweisen, so dass sich die Abschreibung beschleunigen lässt. Aus dem Nachweis müssen sich Rückschlüsse auf die maßgeblichen Faktoren für die verkürzte Nutzungsdauer ergeben (z.B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung der Immobilie, rechtliche Nutzungsbeschränkungen). Das Bundesfinanzministerium hat nun dargelegt, wann die Finanzämter eine verkürzte Nutzungsdauer akzeptieren:

- Eine verkürzte tatsächliche Nutzungsdauer bedarf einer konkreten Rechtfertigung. Der Eigentümer muss darlegen, dass das Gebäude schon vor Ablauf der typisierten Zeiträume technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist.
- Eine verkürzte Nutzungsdauer kann anzuerkennen sein, wenn der Eigentümer bereits zum Abbruch des Gebäudes verpflichtet ist.

- Für besondere Betriebsgebäude (z.B. Hallen in Leichtbauweise) kann sich eine verkürzte Nutzungsdauer schon aus den amtlichen AfA-Tabellen ergeben. Das Gleiche gilt für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind (z.B. Ladeneinbauten).
- Für Mietereinbauten kann eine verkürzte Nutzungsdauer aus der begrenzten Mietdauer hergeleitet werden.
- Die tatsächliche Nutzungsdauer wird auch durch den technischen Verschleiß beeinflusst. Hierfür ist etwa zu beurteilen, inwieweit die Tragstruktur des Bauwerks (insbesondere Wände und Dach) die Nutzungsfähigkeit des Gebäudes beschränkt.
- Zum Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer muss ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von (un-)bebauten Grundstücken oder einer Person vorgelegt werden, die als Sachverständiger oder Gutachter entsprechend akkreditiert ist.

Gesellschafter-Geschäftsführer

Kann eine nicht ausgezahlte Tantieme Arbeitslohn sein?

Das Finanzgericht Baden-Württemberg (FG) hat sich mit dem **Zufluss** einer vertraglich vereinbarten, aber nicht ausgezahlten Tantieme befasst.

Der Kläger ist Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH. Hierfür erhält er ein festes monatliches Bruttogehalt. Zudem ist vertraglich ein Anspruch auf eine **gewinnabhängige Tantieme** geregelt. In den Streitjahren erhielt der Kläger jedoch keine Tantiemen; eine Passivierung bei der GmbH erfolgte ebenfalls nicht. Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der Kläger in den Streitjahren aufgrund der Tantiemenansprüche Arbeitslohn erhalten habe. Als Zuflusszeitpunkt gelte der Zeitpunkt der Bilanzerstellung. Auf eine tatsächliche Auszahlung komme es nicht an.

Die dagegen gerichtete Klage vor dem FG hatte Erfolg. Die nichtgezahlten Tantiemen sind nicht als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kann ein Zufluss von Einnahmen allerdings auch ohne Zahlung oder Gutsschrift bereits früher, vor dem eigentlichen Zufluss, vorliegen. Der (fiktive) Zufluss erfolgt dann bereits **bei Fälligkeit**, da ein beherrschender Gesellschafter sich selbst die geschuldeten Beträge auszahlen kann. Im Streitfall wurden die vereinbarten Tantiemen aber gar nicht ausgezahlt. Es

erfolgte auch keine Passivierung, so dass sich die Tantiemen auch nicht steuermindernd auf das Einkommen der Gesellschaft auswirkten. Ebenso wenig sind die Tantiemen als verdeckte Einlagen der Einkommensteuer zu unterwerfen.

eTIN

Übermittlung von Lohnsteuerbescheinigungen ab 01.01.2023

Eine Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung unter Angabe der eTIN war nur noch bis einschließlich Veranlagungszeitraum (VZ) 2022 zulässig. Ab VZ 2023 ist eine Übermittlung nur noch anhand der **steuerlichen Identifikationsnummer** (IdNr.) möglich. Arbeitnehmer müssen ihren Arbeitgebern zur Nutzung von ELStAM bei Eintritt in das Dienstverhältnis die dafür erforderlichen Informationen und somit vor allem ihre IdNr. mitteilen.

Der Arbeitgeber kann die IdNr. aus datenschutzrechtlichen Gründen grundsätzlich nicht anfordern. Sofern jedoch bereits eine IdNr. vergeben wurde, können Arbeitgeber bei Nachweis der entsprechenden Legitimation bzw. Vollmacht im Namen ihrer Beschäftigten eine **Anfrage** beim zuständigen Finanzamt stellen. Mit Zustimmung der betroffenen Arbeitnehmer können sie die IdNr. auch über ein maschinelles Verfahren beim Bundeszentralamt für Steuern abfragen.

Weigern sich Arbeitnehmer, ihre IdNr. mitzuteilen, können Arbeitgeber die ELStAM nicht abrufen. In diesen Fällen müssen sie die **Steuerklasse VI** anwenden. Die Anwendung der Steuerklasse VI ist im Lohnkonto zu dokumentieren.

Sollte Arbeitgebern die IdNr. von Arbeitnehmern trotz mehrfacher Aufforderung und die Zustimmung zum Abruf der IdNr. nicht vorliegen, können sie in begründeten Einzelfällen eine Lohnsteuerbescheinigung in **Papierform** ausstellen.

Türkei/Syrien

Unterstützungsleistungen an Erdbebenopfer leicht absetzbar

Für Privatpersonen und Unternehmen, die die Opfer der Erdbebenkatastrophe in der Türkei und in Syrien unterstützen, gelten gelockerte Voraussetzungen für den Spendenabzug. Das Bundesfinanzministerium hat Regelungen für **vom 06.02. bis zum 31.12.2023** erbrachte Unterstützungsleistungen getroffen. Für Spenden auf Sonderkonten, Arbeitslohn- und Sachspenden, die Unterstützung betroffener Arbeitnehmer, Spenden-

und Hilfsaktionen steuerbegünstigter Körperschaften sowie Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen gelten steuerliche Erleichterungen.

Hinweis: Wir informieren Sie gerne ausführlich über diese steuerlichen Maßnahmen.

Aufmerksamkeiten

Sachgeschenk des Arbeitgebers nach bestandener Prüfung lohnsteuerfrei

Sachleistungen des Arbeitgebers, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen, gehören als bloße Aufmerksamkeiten nicht zum Arbeitslohn. Aufmerksamkeiten sind Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60 € (z.B. Blumen, Genussmittel, ein Buch oder ein Tonträger), die dem Arbeitnehmer oder in seinem Haushalt lebenden Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden.

Auch Sachgeschenke des Arbeitgebers nach bestandener Prüfung sind nicht zwingend Arbeitslohn, sondern können eine nicht zu besteuernde Aufmerksamkeit darstellen. Das hat die Finanzverwaltung kürzlich im amtlichen Lohnsteuer-Handbuch 2023 klargestellt.

Beispiel: Ein Auszubildender erhält von seinem Arbeitgeber nach bestandener Abschlussprüfung ein Buchgeschenk im Wert von 45 €.

Hier liegt eine nicht zu besteuernde Aufmerksamkeit vor, da der Wert der Sachzuwendung 60 € nicht übersteigt. Unmaßgeblich ist, dass das besondere persönliche Ereignis im beruflichen Bereich eingetreten ist.

Hinweis: Bei freiwilligen Geldzuwendungen des Arbeitgebers an einzelne Arbeitnehmer ist allerdings Vorsicht geboten. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind solche Zuwendungen (z.B. Lehrabschlussprämien) immer als Arbeitslohn zu behandeln. Das gilt auch dann, wenn sie dem Arbeitnehmer anlässlich besonderer persönlicher Ereignisse zugewendet werden.

Steuertipp

Nutzung betrieblicher Smartphones nach Besitzerwechsel steuerfrei

Von jedem Euro einer Gehaltserhöhung geht oft mehr als die Hälfte für Steuern und Sozialabga-

ben ab. Die Arbeitsparteien können diese Abzüge vermeiden, indem sie steuerbegünstigte oder steuerfreie Gehaltsbestandteile vereinbaren. Eine Möglichkeit: Vorteile, die einem Arbeitnehmer aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungs- oder Telekommunikationseinrichtungen (PCs, Laptops, Smartphones, Tablets) erwachsen, sind steuerfrei.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun eine interessante Steuergestaltungsmöglichkeit abgesegnet: Im verhandelten Fall hatten die Arbeitnehmer ihre privaten Handys zunächst für einen symbolischen Preis von 1 € bis 6 € an ihren Arbeitgeber verkauft. Dieser stellte den Arbeitnehmern die Geräte anschließend wieder als betriebliche Telekommunikationsgeräte für die private und dienstliche Nutzung zur Verfügung. Er übernahm die Kosten für die laufenden Mobilfunkverträge der Arbeitnehmer (gedeckelter Höchstbetrag nach ergänzender Vereinbarung zum Arbeitsvertrag). Die Kostenübernahme erstreckte sich auch auf den Aufwand für Wartung und Reparaturen. Die Überlassung der Geräte war an das Bestehen des Arbeitsverhältnisses geknüpft.

Das Finanzamt beurteilte den vorherigen Ankauf der privaten Handys als steuerlichen Gestaltungsmissbrauch. Die Kostenerstattung führe daher zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Der BFH hat jedoch entschieden, dass die Kostenübernahme durch den Arbeitgeber steuerfrei zu belassen war. Die Handys waren durch den Verkauf an den Arbeitgeber betriebliche Telekommunikationsgeräte, da der Arbeitgeber deren zivilrechtlicher Eigentümer geworden war. Die Handys waren den Arbeitnehmern auch nicht aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung weiterhin zuzurechnen. Entscheidend war, dass die Handys nach dem Ende des Arbeitsverhältnisses an den Arbeitgeber herauszugeben waren. Letzterer trug als Eigentümer auch das Risiko, dass die Geräte beschädigt wurden oder „untergingen“. Den Arbeitnehmern war der Gebrauch der Geräte nur während des aktiven Arbeitsverhältnisses gestattet.

Laut BFH bestanden keine Anzeichen für ein unwirksames Scheingeschäft. Zwischen den Vertragspartnern hatte Einigkeit über den Eigentumsübergang bestanden. Ferner lag kein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten vor. Der niedrige Kaufpreis der Geräte vermochte einen solchen Missbrauch nach Auffassung des BFH nicht zu begründen.

Mit freundlichen Grüßen