

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 2/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

neben der Finanzrechtsprechung beinhaltet auch das Jahressteuergesetz 2022 zahlreiche Änderungen des Steuerrechts. Neu sind u.a. die Regelungen ab 2023 für den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und zum Homeoffice (Nr. 1). Die steuerlichen Auswirkungen bei der Installation von Photovoltaikanlagen können sich auch auf die Gewinnermittlung auswirken (Nr. 5). Bei der kurzfristigen Beschäftigung gelten ab 2023 neue Grenzwerte (Nr. 2). Der BFH hat eine Gestaltung abgesegnet, mit der sich ein von der Umsatzsteuer befreiter Freiberufler den Vorsteuerabzug für seinen betrieblichen Pkw sichern kann (Nr. 4).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Häusliches Arbeitszimmer/Homeoffice:** Neue Regelungen ab 2023
- 2 Kurzfristige Beschäftigung:** Pauschale Lohnsteuer
- 3 Bürgerliche Kleidung:** Kein Vorsteuerabzug
- 4 Pkw-Vermietung an den Ehegatten ermöglicht Vorsteuerabzug**
- 5 Photovoltaikanlagen:** Was sich ändert
- 6 Betriebsaufgabe:** Wiederkehrende Bezüge
- 7 Grundstückskauf:** Kaufpreisaufteilung auf Gebäude und Grund und Boden
- 8 Gewinnverteilung:** Zurechnung eines Mehrgewinns

1 Häusliches Arbeitszimmer/Homeoffice: Neue Regelungen ab 2023

Aufwendungen für betrieblich genutzte Räume sind in der Regel uneingeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Wenn es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handelt, gelten allerdings Einschränkungen beim Betriebsausgabenabzug. Grundsätzlich gilt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern dürfen. Von diesem Grundsatz gibt es Ausnahmen, die seit dem 1.1.2023 wie folgt aussehen:

1. Bildet das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung**, können die **tatsächlichen** Aufwendungen, die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallen, abgezogen werden;
2. alternativ kann anstelle der tatsächlichen Aufwendungen pauschal ein Betrag von 1.260 Euro (**Jahrespauschale**) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr abgezogen werden. Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 1.260 Euro um ein Zwölftel.
3. **Homeoffice-Pauschale (1. Variante):** Für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit
 - überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und
 - keine außerhalb der häuslichen Wohnung gelegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird,
 kann für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung ein Betrag von sechs Euro (Tagespauschale), höchstens 1.260 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr, abgezogen werden.
4. **Homeoffice-Pauschale (2. Variante):** Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **dauerhaft** kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale von sechs Euro **zulässig**, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.

Der Abzug der **Tagespauschale** ist **nicht zulässig**, soweit für die Wohnung Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abgezogen werden können.

Beispiel zu 1:

Übt der Inhaber eines Buchführungsbüros seine Tätigkeit ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer aus, bestehen keine Zweifel daran, dass das Arbeitszimmer Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist. Er kann die tatsächlichen Aufwendungen, die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallen, als Betriebsausgaben abziehen.

Beispiel zu 2:

Der Inhaber eines Buchführungsbüros übt seine Tätigkeit ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer aus. Da sein häusliches Arbeitszimmer im Verhältnis zur Fläche, die er

als Wohnung nutzt, gering ist, verzichtet er ab 2023 darauf, die tatsächlichen Aufwendungen geltend zu machen. Er kann ab 2023 ohne Nachweis von Aufwendungen eine Jahrespauschale von 1.260 Euro als Betriebsausgaben geltend machen.

Beispiel zu 3:

Ein Handelsvertreter übt seine Tätigkeit sowohl im Außendienst als auch im häuslichen Arbeitszimmer aus, wobei er seine betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausübt. Er hat keine erste Tätigkeitsstätte bzw. Betriebsstätte, die außerhalb der häuslichen Wohnung liegt. Er kann für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von sechs Euro (Tagespauschale), höchstens 1.260 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr, als Betriebsausgaben abziehen.

Beispiel zu 4:

*Ein Handwerker betreibt seine Werkstatt mit Lager räumlich getrennt von seiner Wohnung. Die Werkstatt ist zur Erledigung von büromäßigen Arbeiten ungeeignet. Die büromäßigen Arbeiten werden deshalb von ihm oder seiner Ehefrau im häuslichen Arbeitszimmer erledigt. Konsequenz ist, dass für **Büroarbeiten kein anderer Arbeitsplatz** als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung steht. Der Handwerker darf eine Tagespauschale von sechs Euro (maximal 1.260 Euro im Jahr) als Betriebsausgaben abziehen. Der Abzug der Tagespauschale ist zulässig, auch wenn der Handwerker die Tätigkeit am selben Kalendertag **auswärts** oder an der **ersten Tätigkeitsstätte bzw. ersten Betriebsstätte** ausübt.*

Fazit: Ein Unternehmer/Freiberufler kann wählen, ob er

- die **tatsächlichen** Aufwendungen, die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallen,
- oder eine **Jahrespauschale** von 1.260 Euro

als Betriebsausgaben abzieht. In beiden Fällen ist Voraussetzung, dass das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt** der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Die Regelung zur sogenannten Homeoffice-Pauschale gilt nicht nur für Arbeitnehmer, sondern auch für Unternehmer/Freiberufler, sodass für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit, für die **dauerhaft** kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, der Abzug einer Tagespauschale von sechs Euro zulässig ist.

2 Kurzfristige Beschäftigung: Pauschale Lohnsteuer

Bei einer kurzfristigen Beschäftigung von Arbeitnehmern hat ein Freiberufler die Wahl: Er darf die Lohnsteuer nach den individuellen Besteuerungsmerkmalen seines Arbeitnehmers oder pauschal mit 25 Prozent abrechnen. Die pauschale Besteuerung mit zwei Prozent oder 20 Prozent gilt nur für Minijobs, nicht aber für kurzfristig Beschäftigte. Um die **Lohnsteuer pauschal mit 25 Prozent** ermitteln zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- **Gelegentliche Beschäftigung des Arbeitnehmers:** Steuerlich ist nur eine Tätigkeit, die ein Arbeitnehmer gelegentlich ausübt, eine kurzfristige Tätigkeit. Das heißt, die Tätigkeit darf sich wiederholen, aber nicht regelmäßig wiederkehren bzw. nicht bereits von vornherein vereinbart sein. Steuerlich kommt es somit nicht darauf an, wie oft der Unternehmer eine Aushilfskraft im Laufe eines Jahres tatsächlich beschäftigt.
- **Maximale Dauer: 18 zusammenhängende Arbeitstage:** Die kurzfristige Beschäftigung darf sich nicht über mehr als 18 zusammenhängende Arbeitstage erstrecken. Arbeitsfreie Sonn- und Feiertage, Samstag und unbezahlte Krankheits- und Urlaubstage werden bei der Berechnung nicht einbezogen.
- **Verdienstgrenze pro Arbeitstag 150 Euro ab 1.1.2023 (vorher 120 Euro):** Die Vergütung pro Arbeitstag darf im Durchschnitt nicht höher als 150 Euro sein. Der Betrag wurde mit Wirkung vom 1.1.2023 von 120 Euro auf 150 Euro angehoben. Es handelt sich also um einen Durchschnittsbetrag, der aus dem Gesamtlohn und der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage zu ermitteln ist. Die pauschale Besteuerung ist gefährdet, wenn der Durchschnittswert durch Sonderzahlungen, wie z.B. durch Urlaubs- oder Weihnachtsgeld, überschritten wird.
- **Steuerfreie Vergütungen werden nicht einbezogen:** Steuerfreie Vergütungen, wie z.B. Reisekosten, Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge, werden bei der Ermittlung der 150-Euro-Grenze nicht einbezogen.
- **Verdienstgrenze maximal 19 Euro pro Stunde ab 1.1.2023 (vorher: 15 Euro):** Der Stundenlohn muss mindestens 12 Euro betragen (Mindestlohn) und darf nicht höher als 19 Euro sein. Das gilt auch dann, wenn die Beschäftigung zu einem unvorhergesehenen Zeitpunkt erforderlich wird. Maßgebend sind die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden. Steuerfreie Vergütungen werden auch bei der 19-Euro-Grenze nicht einbezogen. Beim Stundenlohn ist auf eine Zeitstunde mit 60 Minuten abzustellen. Zahlt der Unternehmer den Arbeitslohn für eine kürzere Zeit, z.B. für 45 Minuten, muss er den Stundenlohn umrechnen.

3 Bürgerliche Kleidung: Kein Vorsteuerabzug

Unverzichtbare Aufwendungen, die die private Lebensführung betreffen, dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das führt dazu, dass für diese Aufwendungen auch der Vorsteuerabzug entfällt.

Beispiel:

Miteinander verheiratete Kläger waren als Trauerredner und Trauerbegleiter tätig. Die Klägerin übte ihre Tätigkeit zunächst unternehmerisch aus. Danach war sie im Unternehmen ihres Ehegatten als Angestellte nichtselbstständig tätig. Die Kläger zogen in ihren Umsatzsteuer-Voranmeldungen die Vorsteuer ab, die in den Rechnungen für die Anschaffung, Änderung, Reparatur und Reinigung von Kleidung (u.a. Anzüge, Hemden, Röcke, Kleider, Män-

tel, Blusen, Pullover, Hosen, Jacken, Krawatten, Schals, Schuhe) ausgewiesen waren.

Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind unverzichtbare Aufwendungen der Lebensführung. Derartige Aufwendungen sind auch dann nicht abziehbar, wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Etwas anderes gilt nur für „typische Berufskleidung“, die nicht zu privaten Anlässen getragen werden kann. Bei Aufwendungen, für die das Abzugsverbot gilt, ist der Vorsteuerabzug ausdrücklich ausgeschlossen.

Soweit der Kläger Leistungen bezogen hat, um seiner Arbeitnehmerin neben dem Barlohn auch Sachlohn zuzuwenden, handelt es sich um einseitige Sachzuwendungen, die unabhängig von der zu erbringenden Arbeitsleistung und unabhängig von dem hierfür bezogenen Lohn erfolgen. Es liegt somit kein Entgelt für eine Arbeitsleistung vor. Es handelt sich vielmehr um eine Verwendung für den privaten Bedarf des Personals, die dem Vorsteuerabzug entgegensteht.

4 Pkw-Vermietung an den Ehegatten ermöglicht Vorsteuerabzug

Der Erwerb eines Pkw zur langfristigen Überlassung an den freiberuflich tätigen Ehegatten kann eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit begründen. Der Vorsteuerabzug des Vermieters eines Pkw ist nicht systemwidrig und daher auch nicht missbräuchlich. Das gilt auch bei einer Vermietung eines Pkw unter Ehegatten, der nicht dem unmittelbaren Familienbedarf dient. Eine Besteuerung der privaten Verwendung des vermieteten Pkw durch den Vermieter-Ehegatten steht einer vertraglich geregelten Vollvermietung an den anderen Ehegatten nicht entgegen.

Beispiel:

Die Klägerin ist von ihrem Ehegatten finanziell unabhängig. Sie erwarb einen Pkw, den sie ihrem als Arzt tätigen Ehemann vertraglich gegen Entgelt zur Nutzung überließ. Sie überließ den Pkw mit Leasingvertrag vom 3.10.2016 ihrem Ehemann zur Nutzung. Als Vertragslaufzeit waren 36 Monate vereinbart. Die marktübliche Leasingrate betrug 815,19 Euro zuzüglich 154,89 Euro Umsatzsteuer. Die Klägerin machte den Vorsteuerbetrag aus dem Erwerb des Pkw geltend.

Das Finanzamt (FA) machte den zunächst gewährten Vorsteuerabzug rückgängig. Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage statt. Die Klägerin sei zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil kein Scheingeschäft und auch keine missbräuchliche Gestaltung vorliegen. Zudem stelle die Nutzung des Pkw durch die Klägerin keine Nutzung für private Zwecke dar. Da im Leasingvertrag eine Vollvermietung an den Ehemann geregelt sei und der Pkw damit während der Laufzeit des Leasingvertrags nicht mehr zur Disposition der Klägerin gestanden habe, handele es sich bei der privaten Pkw-Nutzung der Klägerin um eine Verwendung des Pkw durch den Ehemann.

Der BFH hat entschieden, dass es sich bei der Nutzungsüberlassung eines Pkw im Rahmen eines Leasingvertrags um eine unternehmerische Tätigkeit handelt. Es ist unschädlich, dass die Klägerin nicht am allgemeinen Markt tätig wurde, sondern Leasingleistungen lediglich an ihren Ehegatten als (einzigen) Kunden erbracht hat. Die Pkw-Überlassung beruht mit dem Leasingvertrag auf einer besonderen Vereinbarung, sodass das FG eine Nutzungsüberlassung auf familienrechtlicher Grundlage zu Recht abgelehnt hat. Die Beteiligten haben die Pkw-Überlassung durch Abschluss eines (entgeltlichen) Leasingvertrags auf eine besondere schuldrechtliche Grundlage gestellt. Es liegt somit kein Scheingeschäft vor.

Da der Pkw nicht als „Familien-Pkw“ für den Haushalt der Klägerin erworben wurde, sondern für die unternehmerisch veranlasste Weitervermietung (Leasing) an ihren freiberuflich tätigen Ehegatten, ist die Vorschaltung des Ehegatten bei der Vermietung von einzelnen Gegenständen (Pkw) nicht rechtsmissbräuchlich, zumal der Vermieter-Ehegatte die Mittel für den Erwerb und den Unterhalt des Mietobjekts aus eigenem Einkommen bzw. Vermögen leisten konnte. Bei einem finanziell unabhängigen Vermieter-Ehegatten liegt selbst dann kein Rechtsmissbrauch vor, wenn dessen Vorschaltung den Vorsteuerabzug erst ermöglicht, weil der Ehegatte als Nichtunternehmer oder als Unternehmer mit steuerbefreiten Umsätzen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Im Übrigen handelte es sich nicht um die Vermietung eines Gegenstands, der dem unmittelbaren Familienbedarf diene. Die Klägerin und ihr Ehegatte verfügten zum einen über mehrere Pkw. Zum anderen diene das Fahrzeug beim mietenden Ehegatten dessen (nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender) Unternehmenstätigkeit.

Der Vorsteuerabzug wird durch die Mitnutzung des (Vermieter-)Ehegatten zwar nicht eingeschränkt, weil bei einer privaten Mitnutzung kein Abzugsverbot vorgesehen ist. Aber die private Nutzung des Pkw, den die Klägerin an ihren Ehegatten verleast hat, ist bei der Klägerin der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

5 Photovoltaikanlagen: Was sich ändert

Die Anschaffung von Photovoltaikanlagen ist sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich neu geregelt worden.

Für kleinere Photovoltaikanlagen wurde **eine Befreiung bei der Einkommensteuer** eingeführt. Die Steuerbefreiung gilt für die Einnahmen und Entnahmen, die **nach dem 31.12.2021** erzielt oder getätigt werden. Die Steuerbefreiung gilt im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen, die sich

- auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Dächern von Garagen, Carports und anderweitigen Nebengebäuden) oder nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäuden befinden, wenn die Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister (MaStR) mit einer installier-

ten Bruttoleistung von bis zu 30kW (peak) ausgestattet ist und

- auf, an oder in sonstigen Gebäuden befinden, wenn die Photovoltaikanlage laut MaStR mit einer installierten Bruttoleistung von **bis zu 15kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeinheit** ausgestattet ist.

Die **Summe** ist auf insgesamt **höchstens 100kW (peak)** pro Steuerpflichtigen (natürliche Person oder Kapitalgesellschaft) oder Mitunternehmerschaft begrenzt.

Wenn die Einnahmen aus dieser Tätigkeit insgesamt steuerfrei sind, ist kein Gewinn zu ermitteln. Bei **vermögensverwaltenden Personengesellschaften** (z.B. bei einer Vermietungs-GbR) führt der Betrieb von Photovoltaikanlagen, die die begünstigten Anlagengrößen nicht überschreiten, nicht zu einer gewerblichen Infektion der Vermietungseinkünfte. Damit können auch vermögensverwaltende Personengesellschaften künftig auf ihren Mietobjekten Photovoltaikanlagen von bis zu 15kW (peak) je Wohn- und Gewerbeinheit (maximal 100kW (peak)) installieren und ihre Mieter mit selbst produziertem Strom versorgen, ohne steuerliche Nachteile befürchten zu müssen.

Alle Akteure des Strom- und Gasmarkts sind verpflichtet, sich mit ihren Anlagen beim MaStR, das von der Bundesnetzagentur geführt wird, registrieren zu lassen. Das heißt, dass jedem Beteiligten bekannt sein muss, wie hoch die Bruttoleistung tatsächlich ist.

Für Photovoltaikanlagen, die auf und in der Nähe von

- Privatwohnungen,
- Wohnungen sowie
- öffentlichen oder anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden,

installiert werden, gilt ab 2023 ein Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer. Der Nullsteuersatz ist mit EU-Recht vereinbar. Die Richtlinienregelung wurde übernommen, sodass der maximale Spielraum genutzt wird, den das EU-Recht den Mitgliedstaaten bei der Anwendung eines Nullsteuersatzes für Photovoltaikanlagen zugesteht. Die Voraussetzungen für den Nullsteuersatz sind immer erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut MaStR **nicht mehr als 30kW (peak)** beträgt. Das Bundesministerium der Finanzen bejaht die Frage, ob auch Photovoltaikanlagen vom Nullsteuersatz erfasst werden, deren Leistungswert **über 30kW (peak)** liegt. Es führt aus, dass „Photovoltaikanlagen auf oder in der Nähe von Wohngebäuden stets begünstigt sind. Begünstigt sind daher auch Photovoltaikanlagen mit einer Leistung über 30kW (peak), z.B. auf größeren Mietshäusern.“

Konsequenz für den Lieferanten: Wenn es nicht offensichtlich ist, muss sich der leistende Unternehmer beim Erwerber über die **Nutzungsart des Gebäudes** informieren. Aufgrund der Registrierung im MaStR ist dem leistenden Unternehmer bekannt, welche Leistung die von ihm gelieferte Photovoltaikanlage hat. Dem Nullsteuersatz unterliegen die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber

einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten sowie Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern.

Anders sieht es aus, wenn die Photovoltaikanlage von natürlichen Personen, Kapitalgesellschaften oder Mitunternehmenschaften im Rahmen ihres Unternehmens betrieben wird. Gehört die Photovoltaikanlage zum Betriebsvermögen, ist sie als Anlagevermögen auszuweisen und abzuschreiben. Wegen der Steuerbefreiung müssen aber außerhalb der Gewinnermittlung Gewinnkorrekturen vorgenommen werden. Der Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer kann nur angewendet werden bei Installationen auf, an oder in Privatwohnungen und Wohnungen. Bei anderen Immobilien wird der Lieferant in seiner Rechnung die Umsatzsteuer ausweisen müssen, die dann ggf. als Vorsteuer abziehbar ist.

6 Betriebsaufgabe: Wiederkehrende Bezüge

Ein Steuerpflichtiger, der im Rahmen einer Betriebsaufgabe betriebliche Wirtschaftsgüter gegen wiederkehrende Bezüge veräußert, kann zwischen Sofortbesteuerung und Besteuerung im Zeitpunkt des Zuflusses wählen. Es sind dieselben Grundsätze wie bei einer Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge anzuwenden.

Beispiel:

Die Klägerin führte einen handwerklichen Betrieb. Die Betriebsstätte befand sich in einem Anbau zum Einfamilienhaus. Krankheitsbedingt stellte die Klägerin ihren Betrieb Ende 2013 ein und bezog aufgrund ihrer Berufsunfähigkeit Renten von privaten Versicherungsunternehmen. Einen Großteil der Wirtschaftsgüter ihres Geschäftsbetriebs veräußerte die Klägerin an eine GmbH gegen Zahlung einer lebenslangen monatlichen Rente in Höhe von 3.000 Euro ab Januar 2014.

Nicht an die GmbH veräußert wurde der Grundstücksteil mit aufstehenden Gebäuden, der zum Betriebsvermögen gehörte, einschließlich der fest installierten Betriebsvorrichtungen. Ebenfalls veräußert wurden der Pkw, die Kundenforderungen, der Kassenbestand, das Bankguthaben, die Verpflichtungen aus Rückstellungen sowie Bank- und andere Verbindlichkeiten. Als Übertragungstichtag wurde der 2.1.2014 vereinbart. An diesem Tag übergab die Klägerin die entsprechenden Wirtschaftsgüter ihres Gewerbebetriebs an die GmbH und überführte die übrigen Wirtschaftsgüter in ihr Privatvermögen. Der gemeine Wert der in ihr Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter betrug 85.134,44 Euro. Auf diese entfielen Restbuchwerte in Höhe von 67.453,84 Euro. Die Klägerin beantragte, die lebenslange Rente jeweils im Jahr des Zuflusses zu besteuern. Das FA hingegen besteuerte den gesamten Vorgang im Jahr der Betriebsaufgabe 2014.

Der BFH hat entschieden, dass der Steuerpflichtige im Fall der Betriebsveräußerung gegen bestimmte wiederkehrende Bezüge **zwischen der Sofortbesteuerung und**

der Zuflussbesteuerung wählen kann. Erstreckt sich die Versorgung des Berechtigten über eine längere Zeit, ist der Grundsatz der sofortigen Versteuerung der stillen Reserven nicht verhältnismäßig. Es ist dann allerdings die Erfassung des Veräußerungserlöses im Zeitpunkt des Zuflusses notwendig. Im Fall einer Betriebsaufgabe, bei der Wirtschaftsgüter gegen langfristig wiederkehrende Bezüge, insbesondere Leibrenten, veräußert werden, ist das Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung (bezogen auf die veräußerten Wirtschaftsgüter) ebenfalls zu gewähren. Es liegt eine vergleichbare Interessenlage vor.

Nach einer Betriebsveräußerung im Ganzen ist der Veräußerer nach einer Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Betriebsaufgabe nicht mehr Inhaber des Betriebs. Wie bei einer Betriebsveräußerung liegt es in seinem Interesse, für diese Veräußerung nicht mehr Einkommensteuer zahlen zu müssen, als er nach Maßgabe der tatsächlich zugeflossenen Rentenzahlungen müsste. Dieses Risiko ist auch bei einer Betriebsaufgabe vorhanden. Stirbt der (frühere) Betriebsinhaber vor Erreichen seiner statistischen Lebenserwartung, hätte er einen Gewinn zu versteuern, der nachträglich nicht korrigiert werden kann, da kein rückwirkendes Ereignis gegeben ist, sondern sich ein vertragsimmanentes Wagnis konkretisiert.

Die Klägerin hat im Jahr 2014 den Tatbestand der Betriebsveräußerung erfüllt. Sie hatte somit das Wahlrecht, den Betriebsaufgabegewinn als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Das bedeutet, dass der Zufluss der Rentenzahlungen erst dann zu versteuern ist, wenn und soweit diese den Betrag des Kapitalkontos zuzüglich Aufgabekosten übersteigen. Im Jahr 2014 hatte die Klägerin lediglich den Wert der entnommenen Wirtschaftsgüter abzüglich der Buchwerte (= 34.344 Euro) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Eine ermäßigte Besteuerung kommt in diesem Fall nicht in Betracht.

7 Grundstückskauf: Kaufpreisaufteilung auf Gebäude und Grund und Boden

Werden in einem Kaufvertrag über ein Grundstück die Preise für das Gebäude und den Grund und Boden getrennt vereinbart, sind bei der Kaufpreisaufteilung die vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen. Die Vereinbarungen der Vertragsparteien über Einzelpreise sind allerdings **nicht bindend**, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Kaufpreis nur zum Schein bestimmt worden ist oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs gegeben sind.

Beispiel:

Die Kläger sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Kläger erwarben ein mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück. Der Kaufpreis in Höhe von 2.400.000 Euro sollte nach § 2 des Kaufvertrags zu 400.000 Euro auf den Grund und Boden entfallen und im Übrigen auf das Gebäude. Der Gefahrenübergang und der Übergang der Nutzen und Lasten sollten

an dem Tag, der dem Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung folgte, erfolgen. Die vollständige Kaufpreiszahlung erfolgte am 29.3.2018. Das FA setzte die Abschreibung mit einem geringeren Betrag an, weil der Wert des Grund und Bodens deutlich über dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Wert liege. Dagegen legten die Kläger beim FG Klage ein, weil die vertraglichen Vereinbarungen insgesamt steuerlich bindend seien.

Um zu vermeiden, dass die Vertragsparteien die Höhe der Abschreibung bestimmen können, ist das FA berechtigt zu prüfen, ob Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen. Eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten führt nicht ohne weiteres dazu, diese an die Stelle der vereinbarten Werte zu setzen oder die auf Grund und Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Es handelt sich aber um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung nicht die realen Werte wiedergibt. Ein solches Indiz kann durch andere Indizien entkräftet werden.

Dazu muss die vertragliche Vereinbarung durch weitere Umstände, insbesondere die objektiv am Markt erzielbaren Preise bzw. Verkehrswerte, verifiziert werden. Bei dieser Prüfung sind Indizien zu berücksichtigen, wie z.B. besondere Ausstattungsmerkmale, ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen, eine ggf. eingeschränkte Nutzbarkeit wegen bestehender Mietverträge oder wegen der Situation in der Nachbarschaft durch Straßenlärm, soziale Einrichtungen oder besondere Ruhe wegen einer benachbarten Grünanlage. Bei einem Grundstück können etwa eine gepflegte Gartenanlage oder störender Baumbestand besondere Umstände darstellen. Eine Korrektur der vereinbarten Aufteilung ist erst geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Können die vereinbarten Kaufpreise nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, hat sie das FG durch eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude zu ersetzen.

Der sich nach der vertraglichen Vereinbarung ergebende Bodenwert weicht erheblich von den Bodenrichtwerten und auch von dem Bodenwert ab, der vom Gutachter ermittelt wurde. Das FG geht davon aus, dass für die Frage einer erheblichen Abweichung die **Wertverhältnisse am Tag des Gefahrübergangs** maßgeblich sind. Der Stichtag für die Ermittlung der Anschaffungskosten ist somit der Tag der Lieferung, bei Grundstücken also in der Regel der Zeitpunkt des tatsächlichen Übergangs von Besitz, Gefahren, Nutzen und Lasten. Das FG folgt nicht der Auffassung, dass auf die Verhältnisse am Tag des Vertragsschlusses abgestellt werden müsse. Das ist der Stichtag, auf den zu beurteilen ist, ob die Vertragsvereinbarung die realen Wertverhältnisse in grundlegender Weise verfehlt oder nicht. Es kann somit nicht auf den Zeitpunkt ankommen, an dem die Vertragsparteien sich tatsächlich über die später in den (notariell beurkundeten) Vertrag aufgenommenen Werte verständigt haben. Der maßgebliche Stichtag ist somit der Tag des Gefahrübergangs (= ein Tag nach Kaufpreiszahlung). Der steuerlich maßgebliche Stichtag verschiebt sich daher nicht auf den Tag dieser Vereinbarung.

8 Gewinnverteilung: Zurechnung eines Mehrgewinns

Bei einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung kommt es regelmäßig darauf an, wann Beträge verausgabt wurden. Stellt das FA fest, dass Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, die nicht betrieblich veranlasst waren, ist der Gewinn entsprechend zu erhöhen. Bei einer Personengesellschaft, z.B. bei einer GbR, ist dieser Mehrgewinn abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur dem Gesellschafter zuzurechnen, dem die Aufwendungen ausschließlich zugutegekommen sind.

Beispiel:

Zwei Ingenieure hatten sich zu einer GbR zusammengeschlossen. Die GbR ermittelte ihren Gewinn mithilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Beide Gesellschafter waren nach dem Gesellschaftsvertrag jeweils zur Hälfte am Gewinn beteiligt. Einer der Gesellschafter hatte insgesamt 14.488 Euro aus Gesellschaftsmitteln bezahlt und als Betriebsausgaben erfasst, obwohl diese Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst waren. Die zugrundeliegenden Aufwendungen sind ausschließlich diesem Gesellschafter zugutegekommen.

Das FA erhöhte den Gewinn um 14.488 Euro und rechnete jedem der Gesellschafter die Hälfte zu. Der benachteiligte Gesellschafter wehrte sich gegen die Gewinnverteilung und beantragte, dass der volle Mehrgewinn allein dem anderen Gesellschafter zugerechnet werden müsse.

Wenn ein Mitunternehmer der Gesellschaft zustehende Einnahmen gesellschaftsvertragswidrig auf sein eigenes Konto umleitet, sind diese Einnahmen nur diesem Gesellschafter als Sonderbetriebseinnahmen zuzurechnen. Entsprechend sind Mehrgewinne aus der Korrektur von Aufwendungen, die zu Unrecht als Betriebsausgaben behandelt wurden und nur einem Gesellschafter zugutegekommen sind, ebenfalls nur dem Gesellschafter zuzurechnen, dem sie ausschließlich zugutegekommen sind. Die Besteuerung hat sich danach zu richten, was im Gewinnermittlungszeitraum tatsächlich geschehen ist. Kein Steuerpflichtiger hat ein Einkommen zu versteuern, das tatsächlich einem anderen zugeflossen ist.

Der Ersatzanspruch der Gesellschaft ist nur von Bedeutung, wenn er im Jahr der Einnahmenerzielung zu aktivieren ist (ggf. ist dann in der Sonderbilanz des schädigenden Mitunternehmers auch eine Ausgleichsverpflichtung zu passivieren). Bei einer **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** sind eine Aktivierung des Anspruchs und eine Passivierung aufgrund der Art der Gewinnermittlung **von vornherein ausgeschlossen**. Es spielt somit keine Rolle, ob der GbR aufgrund der unrechtmäßigen Verausgabung der Gesellschaftsmittel ein Ersatzanspruch zusteht. Das heißt, dass ein Gewinn bei der Gesellschaft (oder eine Sonderbetriebsausgabe des schädigenden Mitunternehmers) erst entstehen kann, wenn der Ersatzanspruch der Mitunternehmerschaft vom Schädiger befriedigt wird.