

DIE FWL-MANDANTENINFORMATION (2/2023)

2

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Vorsteuerabzug beim „Vorschaltmodell“
- Mieterabfindungen sofort abziehbar
- Spekulationsgewinn bei Verkauf eines Eigenheims
- Steueränderungen 2023
- Geänderte Bewertungsregelungen für Immobilien
- Energiepreispauschale für Studenten

Ausgabe Nr. 2/2023 (März/April)

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

nachfolgend haben wir in dieser Ausgabe wieder aktuelle Urteile und Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht für Sie zusammengestellt. Diese Mandanten-Information beruht auf dem **Rechtsstand 27.1.2023**.

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 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

DIE MANDANTEN | INFORMATION

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 €.

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 %, s. dazu auch weiter unten im Beitrag „Steueränderungen 2023“).

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 ab, verwies die Sache aber zur Berechnung des steuerpflichtigen Spekulationsgewinns an das 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 FWL-MANDANTENINFORMATION (2/2023)

- 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.

Alle Steuerzahler

Steueränderungen 2023

Zum 1.1.2023 sind eine Reihe neuer Regelungen in Kraft getreten. Im Folgenden informieren wir über die wichtigsten Änderungen, über die wir bisher noch nicht berichtet haben:

Die Geltung der **Homeoffice-Pauschale** wurde entfristet und erhöht. Steuerpflichtige, die ohne eigenes Arbeitszimmer, z. B. in einer Arbeitsecke, im Homeoffice arbeiten, können ab 2023 für bis zu 210 statt bisher 120 Homeoffice-Tage einen pauschalen Werbungskostenabzug bei der Einkommensteuer geltend machen. Pro Heimarbeitsstag können 6 € statt bisher 5 € angesetzt werden, bis zu 1.260 € im Jahr.

Änderungen ergeben sich auch beim **häuslichen Arbeitszimmer**. Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können – wie bisher – in voller Höhe als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** bildet. Anders als im ursprünglichen Gesetzentwurf vorgesehen gilt dies auch, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Statt der tatsächlichen Kosten kann ab 2023 alternativ ein **Pauschbetrag** von 1.260 € abgezogen werden; auf diese Weise müssen die tatsächlichen Kosten nicht ermittelt und nachgewiesen werden. Der Pauschbetrag mindert sich für jeden Monat, in dem das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, um ein Zwölftel (105 € pro Monat).

Vermieter von Wohnraum können künftig eine **Abschreibung** in Höhe von 3 % auf ihr Gebäude in Anspruch nehmen, wenn das Gebäude nach dem 31.12.2022 fertiggestellt worden ist. Dies gilt auch für vermietete Wohnungen, die zu einem Betriebsvermögen gehören. Ferner wurde die

Möglichkeit zur **Sonderabschreibung** im Mietwohnungsneubau reaktiviert und an **besonderen Effizienzkriterien** ausgerichtet.

Änderungen ergeben sich für private **Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen**. Hier wurde – bereits rückwirkend ab dem 1.1.2022 – eine Einkommensteuerbefreiung eingeführt. Von der Steuer befreit sind danach Photovoltaikanlagen bis zu einer Bruttonennleistung von 30 kW (peak) auf Einfamilienhäusern, Gewerbeimmobilien und Nebengebäuden (z. B. Garagen, Carports) beziehungsweise von 15 kW (peak) je Wohn- und Gewerbeeinheit bei anderen Gebäuden (z. B. Mehrfamilienhäusern und gemischt genutzten Immobilien). Die Steuerbefreiung erfolgt unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms. Die Regelung umfasst auch sämtliche Bestandsanlagen.

Außerdem wurde ein **Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer** für die **Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen** und ihren wesentlichen Komponenten auf oder in der Nähe u. a. von Wohngebäuden eingeführt. Der Nullsteuersatz gilt nur für Photovoltaikanlagen, die nach dem 1.1.2023 geliefert/installiert werden. Eine rückwirkende Anwendung auf Bestandsanlagen ist nicht möglich. Wird jedoch eine bestehende Anlage nach dem 1.1.2023 erweitert, fällt beim Kauf der Komponenten einschließlich der Installation keine Umsatzsteuer an.

Angepasst wurde das **Ertrag- und das Sachwertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke** an die geänderte Immobilienwertermittlungsverordnung. Dies kann zu höheren Steuerbeträgen bei der Übertragung von Immobilienvermögen führen. Weitere Einzelheiten hierzu können Sie im nachfolgenden Beitrag nachlesen.

Die **Freigrenze beim Solidaritätszuschlag**, der bereits Anfang 2021 für einen Großteil der Steuerzahler entfallen ist, wurde inflationsbedingt im Jahr 2023 von bisher 16.956 € auf 17.543 € angehoben. Im Jahr 2024 steigt sie weiter auf 18.130 €.

Der **Werbungskosten-Pauschbetrag** wurde zum 1.1.2023 weiter auf 1.230 € erhöht. Bis zur Höhe des Pauschbetrags können Beschäftigte ihre Werbungskosten bei der Einkommensteuererklärung pauschal geltend machen, ohne diese anhand von Belegen nachweisen zu müssen.

Aufwendungen für die Altersvorsorge können ab dem 1.1.2023 vollständig von der Steuer abgesetzt werden. Dadurch erhöhen sich die als Sonderausgaben abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen im Jahr 2023 um 4 Prozentpunkte.

Der Freibetrag zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines auswärtig untergebrachten volljährigen Kindes in Berufsausbildung (sog. **Ausbildungsfreibetrag**) wurde ab dem 1.1.2023 von 924 € auf 1.200 € je Kalenderjahr angehoben. Der **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** wurde zum 1.1.2023 auf 4.260 € angehoben.

Der **Sparer-Pauschbetrag** wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2023 von 801 € auf 1.000 € für Alleinstehende und von 1.602 € auf 2.000 € für Ehegatten/Lebenspartner erhöht.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Darüber hinaus wurden der **Grundfreibetrag**, der Unterhaltshöchstbetrag, der **Kinderfreibetrag** sowie das **Kindergeld** erhöht. Details hierzu können Sie im vorletzten Beitrag der Mandanten-Information 1/2023 nachlesen.

Geänderte Bewertungsregelungen für Immobilien

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung zum 1.1.2023 die Bewertungsregelungen für Immobilien geändert. Es hängt vom jeweiligen Einzelfall ab, ob und ggf. in 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 die Erhöhung die Bewertung für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer und 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 (EPP) erhalten.

Hintergrund: Im letzten Jahr haben alle einkommensteuerpflichtigen Erwerbstätigen sowie Rentner und Pensionäre wegen der gestiegenen Energiepreise eine sozialversicherungsfreie (steuerpflichtige) EPP 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 (27.1.2023) wird noch an einer Antragsplattform gearbeitet. 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 unpfändbar sein.