

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit komplexen Jahresabschlüssen haben sich sowohl kaufmännische Leiter, Geschäftsführer und Finanzvorstände als auch die Berufsträger, die mit der Erstellung der Jahresabschlüsse befasst sind und Wirtschaftsprüfer intensiver zu beschäftigen, wenn neue Rechnungslegungshinweise oder Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer, wegweisende Urteile der Finanzgerichte oder Stellungnahmen der Finanzverwaltung vorliegen.

In diesem Editorial wollen wir aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung aufzeigen:

Durch den Rechnungslegungshinweis des IDW RH FAB 1.021 ändern sich die Bewertungsparameter bei **rückgedeckten Pensionszusagen**, die zwar kongruent, aber nicht versicherungsgebunden sind. Soweit Leistungs- und Finanzierungs-/Erdienenskongruenz vorliegt, soll hieraus eine kongruente Bewertung erfolgen. Der RH soll spätestens für Abschlüsse, die am oder nach dem 31.12.2022 enden gelten. In einigen Unternehmen werden geänderte Anforderungen an Pensionsgutachten sowie ergänzende Anhangangaben erforderlich sein.

Bei körperschaftsteuerlichen Organschaften gilt ein **Gewinnabführungsvertrag** auch als durchgeführt, bei Nicht-Erkennen-Müssen des Fehlers in der Handelsbilanz der Organgesellschaft. Die gilt auch bei Vorliegen eines Bestätigungsvermerks zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtliche Jahresabschluss einbezogen worden ist. Die OFD Frankfurt a.M. vertritt die Auffassung (Verf. vom 04.01.2022), dass die Durchführungsfiktion nicht gilt bei einem nach IFRS-Vorschriften erstellten Konzernabschluss. Unsere Botschaft lautet daher: Kein Verzicht auf eine Abschlussprüfung des Jahresabschlusses der Organgesellschaft zwecks Sicherstellung der steuerlichen Anerkennung.

Wir haben in einer unserer früheren Ausgaben über die **Digital-AfA** berichtet. Nach Auffassung des BMF, gem. Schreiben vom 26.02.2021, 22.02.2022 und 26.04.2022, wird es nicht beanstandet, wenn für bestimmte Computerhard- und -software die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 1 Jahr zugrunde gelegt wird. Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat aktuell seine Ansicht bestätigt, dass eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr in der Handelsbilanz nicht zulässig ist. Nach dem BMF soll es zwar für einen Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut zwei verschiedene Nutzungsdauern geben auch ohne ein explizites steuerliches Wahlrecht. In praxi haben wir damit eine „diversity in practice“. Da es jedoch keine Bindung der Finanzrechtsprechung an das BMF-Schreiben gibt, verbleibt das Risiko beim Steuerpflichtigen bei der Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 1 Jahr in der Steuerbilanz.

Für den Fall, dass in Ihrem Jahresabschluss komplexe Fragen zu lösen sind, dann sprechen Sie uns gerne an.

Mit freundlichen Grüßen



Eduard Kollar  
Geschäftsführender Gesellschafter bei Dornbach

## INHALTSVERZEICHNIS

**Fristverlängerung bei der Abgabe der Grundsteuererklärung bis 31.01.2023**\_Seite 3

**Drittes Entlastungspaket – Inflationsausgleichsprämie: Bis zu 3.000 Euro steuerfrei**\_Seite 3

**Bundeskabinett beschließt Sozialversicherungsrechngsgrößen 2023**\_Seite 3

**Umsatzsteuer in der Gastronomie weiterhin abgesenkt – Umsetzung von EU-Vorgaben im Biersteuerrecht**\_Seite 3

**Auch bei Zuzahlungen an Arbeitgeber: Für die Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens kein Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten**\_Seite 3

**Kosten für das Projektcontrolling als sofort abzugsfähige Finanzierungskosten**\_Seite 4

**Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen**\_Seite 4

**Kein Vorsteuerabzug einer Kapitalgesellschaft aus Leistungen für private Interessen ihres Geschäftsführers und dessen Ehefrau**\_Seite 4

**Stromspeicher ist keine wesentliche Komponente einer Photovoltaik-Anlage**\_Seite 5

**Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer**\_Seite 5

**Mit Nießbrauchsrecht fürs Wertpapierdepot Steuern sparen**\_Seite 5

**Berichtigung eines zu niedrig festgestellten steuerlichen Einlagekontos**\_Seite 6

**Zum Wert der Einlage einer GmbH-Beteiligung bei Ausschüttungen aus dem Einlagekonto**\_Seite 7

**Veranstaltungstermine von und mit DORNBACH**\_Seite 8

## Termine Dezember 2022

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialabgaben fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung <sup>5</sup>	Scheck <sup>6</sup>
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	12.12.2022 <sup>2</sup>	15.12.2022	12.12.2022
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	12.12.2022	15.12.2022	12.12.2022
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	12.12.2022	15.12.2022	12.12.2022
Umsatzsteuer	12.12.2022 <sup>4</sup>	15.12.2022	12.12.2022
Gewerbesteuer	15.11.2022 <sup>4</sup>	18.11.2022	15.11.2022
Kapitalertragssteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Sozialversicherung <sup>7</sup>	28.12.2022	entfällt	entfällt

<sup>2</sup>Für den abgelaufenen Monat.

<sup>4</sup>Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern mit Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

<sup>5</sup>Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen

werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.

<sup>6</sup>Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.

<sup>7</sup>Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich

das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 23.12.2022, 0 Uhr) vorliegen. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

## **Fristverlängerung bei der Abgabe der Grundsteuererklärung bis 31.01.2023**

Die Finanzminister der Länder haben sich am 13.10.2022 in Abstimmung mit dem Bundesfinanzministerium auf eine einmalige Fristverlängerung bei der Abgabe der Grundsteuererklärung verständigt. Statt am 31.10.2022 läuft die Frist nunmehr am 31.01.2023 ab.

## **Drittes Entlastungspaket – Inflationsausgleichsprämie: Bis zu 3.000 Euro steuerfrei**

Arbeitgeber sollen die Möglichkeiten erhalten, ihren Beschäftigten steuer- und abgabenfrei einen Betrag bis zu 3.000 Euro zu gewähren. Das sieht die sog. Inflationsausgleichsprämie vor, die die Bundesregierung laut einer Mitteilung vom 28.09.2022 auf den Weg gebracht hat. Der Begünstigungszeitraum ist bis zum 31.12.2024 befristet.

Die Inflationsausgleichsprämie ist Teil des dritten Entlastungspakets vom 03.09.2022. Grundlage ist die Formulierungshilfe für einen Änderungsantrag der Koalitionsfraktionen, die in das parlamentarische Verfahren des „Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ eingebracht werden soll.

Eckpunkte der Regelung sind unter anderem:

- Der Begünstigungszeitraum ist zeitlich befristet – vom Tag nach der Verkündung des Gesetzes bis zum 31.12.2024. Der großzügige Zeitraum gibt den Arbeitgebern Flexibilität.
- In diesem Zeitraum sind Zahlungen der Arbeitgeber bis zu einem Betrag von 3.000 Euro steuer- und sozialversicherungsfrei möglich.
- Bezahlt werden kann auch in mehreren Teilbeträgen.
- Die Inflationsausgleichsprämie muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Jeder

Arbeitgeber kann die Steuer- und Abgabefreiheit für solche zusätzlichen Zahlungen nutzen.

Zudem wird die Arbeitslosengeld II/Sozialgeld-Verordnung dahingehend ergänzt, dass die Inflationsausgleichsprämie bei einkommensabhängigen Sozialleistungen nicht als Einkommen angerechnet wird.

## **Bundeskabinett beschließt Sozialversicherungsrechengrößen 2023**

Das Kabinett hat am 12.10.2022 die Verordnung über die Sozialversicherungsrechengrößen 2023 beschlossen.

Die Bezugsgröße, die für viele Werte in der Sozialversicherung Bedeutung hat (unter anderem für die Festsetzung der Mindestbeitragsbemessungsgrundlagen für freiwillige Mitglieder in der gesetzlichen Krankenversicherung und für die Beitragsberechnung von versicherungspflichtigen Selbständigen in der gesetzlichen Rentenversicherung), steigt auf 3.395 Euro/Monat (2022: 3.290 Euro/Monat). Die Bezugsgröße (Ost) steigt auf 3.290 Euro/Monat (2022: 3.150 Euro/Monat).

Die Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (West) steigt auf 7.300 Euro/Monat (2022: 7.050 Euro/Monat) und die Beitragsbemessungsgrenze (Ost) steigt auf 7.100 Euro/Monat (2022: 6.750 Euro/Monat).

Die bundesweit einheitliche Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (Jahresarbeitsentgeltgrenze) steigt auf 66.600 Euro (2022: 64.350 Euro). Die ebenfalls bundesweit einheitliche Beitragsbemessungsgrenze für das Jahr 2023 in der gesetzlichen Krankenversicherung steigt auf 59.850 Euro jährlich (2022: 58.050 Euro) bzw. 4.987,50 Euro monatlich (2022: 4.837,50 Euro) [Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Pressemitteilung vom 12.10.2022].

## **Umsatzsteuer in der Gastronomie weiterhin abgesenkt – Umsetzung von EU-Vorgaben im Biersteuerrecht**

Bis Ende 2023 bleibt es beim reduzierten Umsatzsteuersatz von 7 % auf Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen. Ausgenommen sind weiterhin Getränke. Eigentlich wäre die in der Corona-Pandemie eingeführte Stützungsmaßnahme für die Gastronomie Ende 2022 ausgelaufen.

Am 07.10.2022 hat der Bundesrat zahlreichen Änderungen bei den sog. Verbrauchsteuern zugestimmt. Der Bundestag hatte sie am 22.09.2022 beschlossen, um Gastronomie und mittelständische Brauereien zu entlasten und die Energieversorgung zu stabilisieren. Nach der Unterzeichnung vom Bundespräsidenten wird die Regelung wie geplant in Kraft treten.

Die ebenfalls eigentlich nur temporär ermäßigten Sätze der Biersteuermengentafel werden dauerhaft entfristet. Ziel sei es, die einzigartige Biervielfalt und Braukunst sowie die mittelständisch geprägte Brauereistruktur zu stärken. Außerdem befreit das Gesetz Bierwürze, die zur Herstellung von alkoholsteuerpflichtigen Waren verwendet wird, von der Biersteuer (Bundesrat, Mitteilung vom 07.10.2022).

## **Auch bei Zuzahlungen an Arbeitgeber: Für die Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens kein Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten**

Der Bundesfinanzhof hat dazu Stellung genommen, ob tatsächliche Aufwendungen des Arbeitnehmers für Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, die durch die Nutzung der Tankkarte des Arbeitgebers für private Zwecke unter Zahlung einer kilometerabhängigen Pauschale pro gefahrenem Kilometer angefallen sind, bei der (teilweise) entgeltlichen Gestellung eines Fahrzeugs durch den Arbeitgeber im Rahmen eines

sog. Kilometerleasingmodells als Werbungskosten berücksichtigungsfähig sind bzw. ob in dieser Fallkonstellation die Entfernungspauschale in Höhe von 0,30 Euro pro Entfernungskilometer angesetzt werden kann (BFH vom 04.08.2022, Az. VI R 35/20).

Wenn der Arbeitnehmer ein ihm von seinem Arbeitgeber auch zur außerdienstlichen Nutzung überlassenes Kfz für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nutzt, scheidet ein Werbungskostenabzug auch dann aus, wenn der Arbeitnehmer hierfür ein Nutzungsentgelt leisten müsse oder individuelle Kfz-Kosten zu tragen habe.

Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kfz würden gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG nicht berücksichtigt. Im Gegenzug habe der Gesetzgeber gemäß § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 2 EStG auf den Ansatz eines geldwerten Vorteils in Gestalt eines Zuschlags für eine wöchentliche Familienheimfahrt in Höhe von 0,002 % des Listenpreises zur 1 %-Regelung verzichtet.

### **Kosten für das Projektcontrolling als sofort abzugsfähige Finanzierungskosten**

In erster Instanz entschied das Finanzgericht Berlin-Brandenburg, dass die Kosten für eine qualifizierte baufachliche Betreuung im Rahmen des Neubaus eines Gebäudes nicht als Herstellungskosten, sondern als sofort abzugsfähige Finanzierungskosten zu qualifizieren sind, wenn die finanzierende Bank diese Leistung bei der Vergabe des Darlehens fordert (Az. 12 K 12180/18).

Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs hat das Urteil des Finanzgerichts bestätigt (Az. IX R 8/21). Der Begriff der Schuldzinsen ist demnach nicht in einem zivilrechtlichen engen Sinne zu verstehen, sondern weit auszulegen. Die Zweckbestimmung von Aufwendungen, ein Darlehen zu erlangen oder zu sichern, ist das maßgebliche

Auslegungskriterium. Danach sind etwa Aufwendungen für eine Wirtschaftlichkeitsberechnung als Schuldzinsen im weiteren Sinne abziehbar, soweit diese Finanzierungszwecken dient und eben nicht der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Herstellungsvorgangs.

Noch ein interessanter Beschluss des Bundesfinanzhofs:

Mit Beschluss vom 29.03.2022 stellt der Bundesfinanzhof (Az. IX B 18/21) zur Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) folgende Leitsätze auf:

- Die Einkünfteerzielungsabsicht in Form der Überschusserzielungsabsicht ist als das subjektive Tatbestandsmerkmal in § 21 EStG einkunftsart- und bereichsspezifisch ausgestaltet.
- Bei einer auf Dauer angelegten, auf Wohnimmobilien bezogenen Vermietungstätigkeit ist typisierend vom Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Demgegenüber gilt bei Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (sog. Gewerbeimmobilien), die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht; hier muss im Einzelfall geprüft werden, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt hat, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

#### **Hinweis**

Ob der Vermieter tatsächlich einen Totalüberschuss erzielt, ist unerheblich. Infolgedessen ist eine oftmals geforderte Totalgewinnprognose hinfällig.

Motive eines Vermieters, aus denen Verluste entstehen, spielen keine Rolle. „Subjektive Elemente sind nicht Bestandteil der einkunftsart- und bereichsspezifisch ausgestalteten Einkünfteerzielungsabsicht“, so der Bundesfinanzhof.

### **Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen**

Der Bundesfinanzhof entschied, dass die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG auch nach der Neufassung der Vorschrift durch das JStG 2008 nur in Anspruch genommen werden kann, wenn der Rechnungsbetrag auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben wird. Die Gutschrift des Rechnungsbetrags im Wege der Aufrechnung durch Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen bei der leistungserbringenden GmbH genüge den gesetzlichen Anforderungen an den Zahlungsvorgang nicht (Bundesfinanzhof, Beschluss vom 09.06.2022, Az. VI R 23/20).

### **Kein Vorsteuerabzug einer Kapitalgesellschaft aus Leistungen für private Interessen ihres Geschäftsführers und dessen Ehefrau**

Im Streitfall war die Antragstellerin eine GmbH. Die Ehefrau des Geschäftsführers der GmbH war bei der GmbH geringfügig beschäftigt. Die Ehefrau ist Eigentümerin des mit einer Doppelhaushälfte bebauten Grundstücks, das sie im Streitjahr 2015 teilweise an die GmbH vermietet hatte und zwar „das Arbeitszimmer im Norden des 1. Stocks“ und die beiden Garagenstellplätze. Für die Miete wurde keine Umsatzsteuer berechnet. Im Jahr 2015 wurden umfangreiche Sanierungsarbeiten an dem Gebäude vorgenommen. So wurde eine Lüftungsanlage, Rollläden und Dachfenster eingebaut. Zudem wurde das Gebäude mit umfangreicher Haustechnik ausgerüstet (Elektroinstallationen inklusive Photovoltaikanlage). Als Auftraggeber trat die GmbH auf. Diese beglich auch die Rechnungen. Eine Abrechnung der GmbH gegenüber der Eigentümerin (Ehefrau) oder dem Geschäftsführer erfolgte nach Aktenlage nicht. Seit 2016 wird das Gebäude vom Geschäftsführer und dessen Ehefrau zu Wohnzwecken genutzt.

Gegenüber dem Finanzamt trug die GmbH vor, es handele sich um ein Prototypenhaus, das von der Ehefrau des Geschäftsführers zwar privat genutzt werde, aber in erster Linie Demonstrationszwecken gegenüber potenziellen Kunden diene. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen für Einbauten im Gebäude der Ehefrau des Geschäftsführers der GmbH (Lüftung, Rollläden, Elektroinstallation, Einbau Netzwerk, Einbau Module) und weitere Vorsteuerbeträge (z. B. für Stützstrümpfe, Massagen, Getränke, Lebensmittel, Operettkarten). Die GmbH beantragte beim Finanzamt erfolglos, die sich aus der Vorsteuerkürzung ergebende Umsatzsteuerzahlungen von der Vollziehung auszusetzen. Auch das Finanzgericht Baden-Württemberg gewährte der GmbH keinen vorläufigen Rechtsschutz (Finanzgericht Baden-Württemberg, Beschluss Az. 12 V 2329/20).

### **Stromspeicher ist keine wesentliche Komponente einer Photovoltaik-Anlage**

Eine aus den Eheleuten und bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), betrieb bereits seit 2013 eine Aufdach-Solaranlage. Die GbR plante in 2016 eine weitere Photovoltaikanlage mit Batteriespeichersystem auf der Nordseite des Daches. Diese Komplettanlage sollte mit einem Programm finanziert werden, das vor Abschluss der Verträge im Jahr 2016 eingestellt wurde. Auf Vorschlag der finanzierenden Banken wurde daher zunächst die Photovoltaikanlage erworben und aufgebaut und der Erwerb des Speichersystems auf das Jahr 2017 verschoben, um die Fördermittel zu erhalten. Nach Lieferverzögerungen wurde das Speichersystem im Frühsommer 2017 in Betrieb genommen. Das Batteriespeichersystem dient der Speicherung des durch die Solaranlage erzeugten Stromes, der ausschließlich für die private Versorgung der GbR verwendet wird. Das beklagte Finanzamt lehnte den Vorsteuerabzug für das Speichersystem ab. Die Stromspeicher seien nachträglich angeschafft worden, dienten der privaten Stromversorgung und könnten daher nicht

dem Unternehmen zugeordnet werden. Eine Ausnahme komme nur bei gleichzeitiger Anschaffung von Photovoltaikanlage und Stromspeicher in Betracht.

Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht Baden-Württemberg ab. Der GbR stehe nach Auffassung des Gerichts kein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen für das Batteriespeichersystem zu, weil dieses nicht für Zwecke der besteuerten Umsätze der Klägerin erfolgen sollte, sondern ausschließlich den privaten Belangen ihrer Gesellschafter diene. Der in den Batterien gespeicherte Strom werde ausschließlich für den privaten Verbrauch der Gesellschafter verwendet. Des Weiteren richte sich der Vorsteuerabzug nicht nach der Verwendung der Photovoltaikanlage, da das Batteriespeichersystem nicht Bestandteil der Photovoltaikanlage geworden sei. Der Stromspeicher gehöre nicht zu den für den Betrieb einer Photovoltaik-Anlage wesentlichen Komponenten, da ein Stromspeicher nicht der Produktion von Solarstrom diene (Finanzgericht Baden-Württemberg vom 19.02.2020, Az. 12 K 418/18).

### **Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer**

Die beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Erbschaft-/Schenkungssteuer tritt in den Fällen ein, in denen sich das übertragene Vermögen im Inland befindet, aber sowohl der Erblasser/Schenker als auch die Erben/Beschenkten ihren Wohnsitz außerhalb Deutschlands haben. Bei diesen Sachverhalten ist nur das in § 121 BewG definierte Vermögen für die Steuer heranzuziehen. Hierzu gehört das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen einer Betriebsstätte im Inland, Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Inland, wenn der Gesellschafter – allein oder zusammen mit anderen nahestehenden Personen – an der Gesellschaft zu mindestens 10 % beteiligt ist. Außerdem noch einzelne in inländische Register eingetragene Rechte und an inländische Gewerbebetriebe vermietete bewegliche

Wirtschaftsgüter. Auch durch Hypotheken abgesicherte Forderungen und stille Beteiligungen fallen unter das Inlandsvermögen.

Dieses zu besteuernde Vermögen wird erweitert in den Fällen, in denen ein bisher unbeschränkt Steuerpflichtiger in ein Niedrigsteuerland wegzieht. Für diese Regelung ist das Außensteuergesetz anzuwenden, das allgemein den Wegzug in Niedrigsteuerländer bekämpft. Die Niedrigsteuerländer werden im Gesetz abstrakt nach zwei verschiedenen Maßstäben definiert. Beim 1. Maßstab wird verglichen, ob bei einem steuerpflichtigen Einkommen von 77.000 Euro bei einem Ledigen die Einkommensteuer im Ausland weniger als 2/3 der deutschen Steuer beträgt. Der 2. Maßstab ist anzuwenden, wenn der ausländische Staat dem Zugezogenen eine Vorzugsbesteuerung gewährt.

Die Folgen der Einordnung in die erweiterte Steuerpflicht bestehen insbesondere darin, dass eine Reihe von Forderungen und Rechten der Erbschaft-/Schenkungssteuer zusätzlich zum Vermögen gem. § 121 BewG unterliegen. Hierzu gehören Kapitalforderungen an inländische Schuldner, Spareinlagen und Bankguthaben bei inländischen Banken, Aktien, Investmentfondsanteile, Anteile an inländischen Genossenschaften, Versicherungsansprüche an inländische Versicherungsunternehmen und Erfindungen, Urheberrechte, die im Inland verwertet werden.

Im Prinzip richtet sich die erweiterte beschränkte Steuerpflicht damit gegen Personen, bei denen unterstellt wird, dass sie ihren Wohnsitz in Deutschland nur aufgegeben haben, um die vergleichsweise hohe Steuerlast gegen eine günstige Besteuerung in einem Niedrigsteuerland auszutauschen.

### **Mit Nießbrauchsrecht fürs Wertpapierdepot Steuern sparen**

Wer viel zu vererben hat, kann frühzeitig Vermögenswerte an die nachfolgende Generation weitergeben. So können Steuerfreibeträge bei Erbschaft und Schenkung bestmöglich ausgenutzt werden. Wer z. B.

ein Wertpapierdepot besitzt, kann dieses noch zu Lebzeiten unter Nießbrauchsvorbehalt verschenken. Der Schenkende überträgt dabei sein Depot an den Begünstigten, der damit neuer Eigentümer wird. Die Erträge, die das Depot abwirft, werden dann fortan abgeschöpft und gehen an den Schenkenden, d. h. den Nießbraucher. Gleichzeitig behält der Nießbraucher die Entscheidungsgewalt über die Anlagen und möglichen Entnahmen.

Der Vorteil ist, dass durch den Nießbrauch der zu versteuernde Vermögensanteil sinkt. Zusätzlich zu den sog. persönlichen Freibeträgen bei Erbschaft und Schenkung berücksichtigt das Finanzamt auch den sog. Kapitalwert des Nießbrauchs. Das ist der Wert, den der Nießbrauch für den Nießbraucher hat, also in diesem Fall die Summe der zu erwartenden Depotträge. Er hängt vom Alter des Schenkenden und von der angenommenen Jahresrendite des Depots ab. Je jünger der Schenkende zu Beginn des Nießbrauchs und je höher die durchschnittliche Wertentwicklung des Depots, desto höher ist der Kapitalwert und desto niedriger der zu versteuernde Restbetrag.

Wenn der Nießbraucher jedoch schon kurze Zeit nach Beginn des Nießbrauchsverhältnisses verstirbt, kann der Freibetrag durch den Kapitalwert verfallen. Wann genau das der Fall ist, regelt § 14 BewG und hängt vom Alter des Nießbrauchers ab. Je älter der Schenkende ist, desto früher ist der Nießbrauch aufgebraucht – üblicherweise nach zehn Jahren.

Gegenüber dem Finanzamt muss angezeigt werden, welches Depot mit welchem Wert von wem an wen übertragen worden ist. Zur Erstellung eines Schenkungsvertrags sollte aufgrund der Komplexität ein Steuerberater oder Rechtsanwalt konsultiert werden.

### Berichtigung eines zu niedrig festgestellten steuerlichen Einlagekontos

Ein Bescheid, in dem das steuerliche Einlagekonto einer GmbH zu niedrig festge-

stellt wird, kann zugunsten der GmbH **aufgrund einer offensibaren Unrichtigkeit** berichtigt werden, wenn die auf Null lautende Feststellungserklärung für das steuerliche Einlagekonto erkennbar fehlerhaft war, weil aus dem beigefügten Jahresabschluss Einlagen deutlich erkennbar waren.

**Hintergrund:** Bei Kapitalgesellschaften werden Einlagen der Gesellschafter in einem sog. steuerlichen Einlagekonto erfasst und durch Bescheid festgestellt. Diese Feststellung ermöglicht in Folgejahren eine steuerfreie Rückgewähr der Einlagen an die Gesellschafter, soweit die zurückgezahlten Einlagen den ausschüttbaren Gewinn übersteigen.

**Sachverhalt:** Die Klägerin war eine GmbH, deren steuerliches Einlagekonto zum 31.12.2011 auf 0 € festgestellt worden war. Im Streitjahr 2012 erbrachten die Gesellschafter Einlagen, indem sie Forderungen in Höhe von insgesamt ca. 1,8 Mio. € in die Klägerin einbrachten. Im Jahresabschluss zum 31.12.2012 wies die Klägerin eine Kapitalrücklage von ca. 2,3 Mio. € aus. Sie erläuterte die Kapitalrücklage, indem sie auf die Einbringung der Darlehensforderungen sowie auf einen Beschluss zur Einbringung weiterer Darlehensforderungen hinwies. In ihrer Feststellungserklärung für das steuerliche Einlagekonto gab die Klägerin den Endbestand des steuerlichen Einlagekontos jedoch fehlerhaft mit 0 € an. Angaben zur Entwicklung des Einlagekontos im Jahr 2012 machte sie nicht. Das Finanzamt erließ im Juni 2014 erklärungsgemäß einen Bescheid über ein steuerliches Einlagekonto von 0 €. Ein Jahr später beantragte die Klägerin die Berichtigung des Bescheids wegen offensibarer Unrichtigkeit.

**Entscheidung:** Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klage im Grundsatz statt, verwies die Sache aber zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht (FG) zurück:

- Der Bescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 beruhte auf einer **offensibaren Unrichtigkeit und war daher zu berichti-**

**gen.** Das Gesetz ermöglicht die Berichtigung eines Bescheids, der einen Schreibfehler, Rechenfehler oder eine ähnliche offensibare Unrichtigkeit enthält.

- Im Streitfall hat die Klägerin in ihrer Feststellungserklärung vergessen, die von ihren Gesellschaftern geleisteten Einlagen zu erklären. Dieser Fehler war für das Finanzamt erkennbar, da es **anhand des Jahresabschlusses erkennen** konnte, dass Einlagen geleistet worden waren; denn zum einen war die Kapitalrücklage um ca. 2,3 Mio. € gestiegen, zum anderen wurde in den Erläuterungen zum Jahresabschluss ausgeführt, dass die Gesellschafter Darlehensforderungen eingebracht hatten.
- Das Finanzamt hat den erkennbaren Fehler der Klägerin übernommen und sich zu eigen gemacht. Zwar scheidet eine Berichtigung wegen offensibarer Unrichtigkeit aus, wenn es sich um einen Rechtsirrtum gehandelt haben könnte; ein Rechtsirrtum der Klägerin oder des Finanzamts können im Streitfall aber ausgeschlossen werden.

**Hinweise:** Die Berichtigung war nicht deshalb ausgeschlossen, weil die zutreffende Höhe der Einlagen nicht genau erkennbar war. Es genügt, dass die festgestellte Höhe der Einlagen im steuerlichen Einlagekonto jedenfalls **erkennbar fehlerhaft** war. Das FG muss nun im zweiten Rechtsgang die zutreffende Höhe der Einlagen ermitteln.

Für die Praxis ist das Urteil sehr wichtig, da Einlagen in der Feststellungserklärung für das steuerliche Einlagekonto oft vergessen werden und ein Einspruch gegen den fehlerhaften Bescheid mangels Abweichung von der fehlerhaften Erklärung unterbleibt. Ergibt sich aus dem beigefügten Jahresabschluss, dass Einlagen geleistet worden sein müssen, rechtfertigt dies nach der aktuellen BFH-Entscheidung eine Berichtigung wegen offensibarer Unrichtigkeit, sofern ein Rechtsirrtum ausgeschlossen werden kann.

## Zum Wert der Einlage einer GmbH-Beteiligung bei Ausschüttungen aus dem Einlagekonto

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seiner aktuellen Entscheidung vom 30.06.2022 (IV R 19/18) seine Grundsätze zur Frage der Bewertung von GmbH-Anteilen bei Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto konkretisiert.

### Sachverhalt und Entscheidung im Besprechungsfall

Die X-GmbH & Co. KG, an der als Komplementärin die X-GmbH und als alleiniger Kommanditist A beteiligt sind, ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. A war zudem aufgrund einer Abtretung eines GmbH-Geschäftsanteils am Stammkapital einer weiteren Gesellschaft, der Y-GmbH, mit nominal 30 % beteiligt. Den Anteil hatte A im Wege mehrerer Teilerwerbe sowie durch Zusammenlegung erhalten. Vertraglich trat A seine GmbH-Beteiligung, die er bis dahin im Privatvermögen gehalten hatte, ohne Gegenleistung an die KG ab. Die Einbringung sollte zum Buchwert ohne die Gewährung weiterer Gesellschaftsrechte an der KG erfolgen.

Das Finanzamt (FA) teilte der Y-GmbH nach einer gemeinsamen Abstimmung den Stand der Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung sowie als Zeitpunkt der Besteuerung der Einbringung die Veräußerung/Liquidation mit. Später entstand mit dem FA Streit über die Höhe der Anschaffungskosten und die steuerliche Behandlung der erfolgten Ausschüttungen. Einspruch und Klage blieben erfolglos, auch der BFH gab dem FG recht.

### Steuerbarkeit der Ausschüttungen

Bei Gewinneinkünften wird die steuerfreie Rückzahlung aus dem Einlagenkonto dadurch vollzogen, dass diese den Buchwert der Beteiligung mindert. Dies kann insofern „negative Anschaffungskosten“ bewirken. Ferner sind Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft aus dem steuerlichen Einlagekonto bei dem gewerblich

tätigen Gesellschafter erfolgswirksam zu erfassen, soweit sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.

Davon zu unterscheiden ist die Besteuerung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung. Als Veräußerung gilt auch die Ausschüttung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto. Besteht allerdings noch keine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 17 EStG, werden solche Ausschüttungen insofern steuerlich noch nicht „verbraucht“, wie sie nicht sofort zu gewerblichen Einkünften führen und deshalb ebenfalls die Anschaffungskosten der Beteiligung mindern können.

Die Einlage einer zunächst im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in ein Betriebsvermögen ist mit den Anschaffungskosten der Beteiligung zu bewerten. Bei der Bewertung der Beteiligung anlässlich ihrer Einlage kommt es auf die Dauer des Bestehens der Beteiligung vor der Einlage nicht an. Entscheidend ist nur, dass der Steuerpflichtige innerhalb der Fünfjahresfrist überhaupt einmal zu mehr als 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen ist.

Zudem ist die Einlage einer von § 17 EStG erfassten (also wesentlichen) Beteiligung, deren Teilwert unterhalb der Anschaffungskosten liegt (wertgeminderte Beteiligung), ebenfalls mit den dann höheren Anschaffungskosten zu bewerten. Hieraus folgt, dass Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto auch vor dem Zeitpunkt, in dem die Beteiligung die Wesentlichkeitsgrenze überschreitet, bei der Bemessung der Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind. Da bei A die erhaltenen Ausschüttungen nicht (mehr) mit Anschaffungskosten verrechnet werden konnten, hat der BFH die Revision zurückgewiesen.

### Hinweis

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine Grundsätze für die Bewertung von Beteiligungen weiter konkretisiert: Die Einlage eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist mit den Anschaffungskos-

ten zu bewerten, wenn der Steuerpflichtige an der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Einlage wesentlich i.S.d. § 17 EStG beteiligt ist. Bei der Bewertung ist auch der Wertzuwachs zu erfassen, der sich im Privatvermögen zu einer Zeit gebildet hat, als der Anteilsinhaber noch nicht wesentlich beteiligt war. Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft aus dem steuerlichen Einlagekonto sind bei dem gewerblich tätigen Gesellschafter im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs erfolgswirksam zu erfassen, soweit sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.

## IMPRESSUM

### Herausgeber:

DORNBACH GMBH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Anton-Jordan-Straße 1  
56070 Koblenz

### Verantwortlich für den Inhalt:

Dipl.-Betriebswirt Rolf Groß  
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater  
Fachberater für Internationales  
Steuerrecht

Die in dieser Mandantenzeitung gegebenen Informationen können die zugrunde liegenden Sachverhalte oftmals nur verkürzt wiedergeben. Wir bitten Sie daher, vor Entscheidungen auf der Grundlage dieser Informationen, diesbezüglich mit uns Kontakt aufzunehmen.

## Veranstaltungstermine von und mit DORNACH

**28. NOVEMBER 2022 – 12.00 BIS 14.00 UHR**

### **STEUERN UND SPORT - ALLES WAS SPITZENSORTLER\*INNEN ÜBER DIE STEUER WISSEN MÜSSEN**

Referent: Dipl. Kaufmann (FH) René Feldgen, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Geschäftsführender Gesellschafter der DORNACH GmbH  
Orientierung im Steuerdschungel – für Athlet\*innen ist das mit der Steuererklärung eine gar nicht mal so einfache Angelegenheit. Muss ich als Athlet\*in überhaupt eine Steuererklärung machen? Muss ich die Sporthilfe-Förderung versteuern? Steuerexperte René Feldgen gibt in diesem Online-Seminar einen Überblick, was Sportler\*innen zu Steuern wissen müssen, erläutert die Auswirkungen des Bundesgerichtshofs-Urteils zu Zahlungen der Sportförderung für Athlet\*innen und beantwortet in einem offenen Austausch auch deine Steuerfrage.

**30. NOVEMBER 2022 – 15.00 BIS 16.30 UHR**

### **ESG-BERICHTERSTATTUNG IM KONZERN-/LAGEBERICHT VON NICHT-FINANZUNTERNEHMEN: STATUS QUO UND ENTWICKLUNGEN**

Die Referenten: Carolin Sophie Simon, Senior Consultant und Certified Valuation Analyst (CVA) bei DORNACH am Standort Saarbrücken und Prof. Dr. Peter Lorson, Lehrstuhl für ABWL: Unternehmensrechnung und Controlling, Uni Rostock

Es erfolgt eine Einordnung ausgewählter Nachhaltigkeitsberichte im Konzern-Lagebericht in den Kontext sonstiger Berichtserfordernisse und aktueller Entwicklungen in diesen Bereichen.

In den Konzern-/Lagebericht sind grundsätzlich zwei Berichte mit Nachhaltigkeitsbezug aufzunehmen: die Nichtfinanzielle Erklärung und der Bericht nach Art. 8 der EU-Taxonomie-Verordnung. Das Webinar führt in die gegenwärtigen sowie die absehbaren künftigen Regelungen, die diese beiden Berichte betreffen ein.

Aufgrund des Corporate Social Responsibility (CRS) Richtlinien-Umsetzungsgesetzes sind in Deutschland rund 500 Unternehmen zur Veröffentlichung einer Nichtfinanziellen Erklärung verpflichtet. Die neue europäische Nachhaltigkeitsrichtlinie (CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive) erweitert den derzeitigen Anwendungskreis sukzessive. Welche Unternehmen dies betrifft, bildet einen ersten Schwerpunkt des Webinars. Darauf aufbauend werden die inhaltlichen Änderungen gegenüber der Nichtfinanziellen Erklärung durch die CSRD gekennzeichnet. Diese betreffen insbesondere deren Bezeichnung als Nachhaltigkeitsbericht, die Konkretisierung der Platzierung des Berichts im Konzern-/Lagebericht, die schrittweise Einführung einer externen Prüfungspflicht sowie das für die Berichterstattung zu verwendende Rahmenkonzept (die aktuell in Entwicklung befindlichen europäischen Berichtsstandards (ESRS – European Sustainability Reporting Standards)). Die Einführung in die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Konzern-/Lagebericht nach ESRS bildet einen zweiten Schwerpunkt des Webinars. Die bestehenden Berichtspflichten gem. Art. 8 der EU-Taxonomie-Verordnung für das Geschäftsjahr 2022 bilden schließlich einen dritten Schwerpunkt. Die EU-Taxonomie enthält Wirtschaftsaktivitäten, die in Bezug auf die sechs Umweltziele der Europäischen Union einzuschätzen sind. Zum EU-Taxonomie-Bericht verpflichtete Unternehmen müssen zunächst die Frage beantworten, ob die eigenen Wirtschaftsaktivitäten taxonomiefähig sind. Anschließend ist hierfür anhand technischer Bewertungskriterien zu beurteilen, ob sie taxonomiekonform sind. Darüber hinaus sind als Leistungsindikatoren Umsatzerlöse, Investitionsausgaben (CapEx) sowie Betriebsausgaben (OpEx) in den Bericht aufzunehmen.

**Weitere Veranstaltungen finden Sie auf unserer Webseite unter [www.dornbach.de/de/events.html](http://www.dornbach.de/de/events.html)**

## WEITERE INFORMATIONEN

Detaillierte Informationen zum Veranstaltungsort, Ablauf und zur Anmeldung finden Sie auf unserer Homepage [www.dornbach.de](http://www.dornbach.de) unter Events oder Sie wenden sich direkt an Frau Lydia Schmidt, Leiterin Marketing & Öffentlichkeitsarbeit:

**Telefon:** +49 261 94 31 - 438

**Mail:** [lschmidt@dornbach.de](mailto:lschmidt@dornbach.de)

## STANDORTE

Bad Homburg / FFM · Bergisch Gladbach · Bergisch Gladbach / NL von Köln · Berlin · Bonn · Darmstadt · Dessau-Roßlau · Flughafen FF / Hahn · Frankfurt am Main · Hamburg · Koblenz · Köln · Lutherstadt Wittenberg · Mainz · München · Pforzheim · Pirna · Rinteln · Saarbrücken · Solingen · Wetzlar

[wpg@dornbach.de](mailto:wpg@dornbach.de) · [www.dornbach.de](http://www.dornbach.de)