

## ***Mandantenbrief September 2022***

### **Steuertermine**

<b>12.9.</b> Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer Einkommensteuer Kirchensteuer Körperschaftsteuer	Die <b>dreitägige Zahlungsschonfrist</b> endet am 15.9. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.  Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen
--	--

Alle Angaben ohne Gewähr

### ***Vorschau auf die Steuertermine Oktober 2022:***

<b>10.10.</b> Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer	Die <b>dreitägige Zahlungsschonfrist</b> endet am 13.10. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.  Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen
--	---

Alle Angaben ohne Gewähr

## ***Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge September 2022***

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für September ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 28.9.2022.

---

### **Inhalt:**

1. [Für alle Steuerpflichtigen: Abzugsbeschränkung bei Steuerstundungsmodellen auch bei einem definitiven Verlust](#)
2. [Für alle Steuerpflichtigen: Kosten für ein Grabdenkmal als Nachlassverbindlichkeit](#)
3. [Für alle Steuerpflichtigen: Kein Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes aus einer Teilerbauseinandersetzung](#)
4. [Für Vermieter: Aufwendungen für das sog. Projektcontrolling durch eine der finanzierenden Banken](#)
5. [Für Gesellschafter-Geschäftsführer: Darlehensverzicht gegen Besserungsschein beim Darlehen eines Gesellschafter-Geschäftsführers](#)
6. [Für Unternehmer: Aufwendungen für den Klimaschutz als Betriebsausgabe](#)
7. [Für Unternehmer: Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für eine Messestandfläche](#)
8. [Für Einnahme-Überschuss-Rechner: Zum Fälligkeitserfordernis bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben](#)
9. [Für Eltern: Online-Kindergeldantrag ohne Ausdrucken und Unterschrift ist möglich!](#)

## **1. Für alle Steuerpflichtigen: Abzugsbeschränkung bei Steuerstundungsmodellen auch bei einem definitiven Verlust**

Das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern hat in seiner Entscheidung vom 25.1.2022 unter dem Aktenzeichen 3 K 348/17 eine nicht erfreuliche Entscheidung für Steuerpflichtige getroffen. Grob gesagt, soll danach bei Steuerstundungsmodellen ein entsprechender Verlust auch dann nicht steuerlich berücksichtigungsfähig sein, wenn beispielsweise durch einen Wegfall der Einkommensquelle die Verluste definitiv werden und so nicht mehr mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können.

Zunächst zum Hintergrund: Was unter einem Steuerstundungsmodell verstanden ist, hat der Gesetzgeber in § 15 b Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geregelt. Danach liegt ein sogenanntes Steuerstundungsmodell vor, wenn aufgrund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen aufgrund eines vorgefertigten Konzeptes die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investitionen Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen. Dabei ist es ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen. Ob in der Sache ein Steuererstattungsmodell gegeben ist, ist im Wege einer wertenden Gesamtbetrachtung der entsprechenden Einzelfallumstände zu ermitteln. Dies hat bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 6.2.2014 unter dem Aktenzeichen IV R 59/10 herausgearbeitet.

Für die Annahme einer modellhaften Gestaltung ist dabei zunächst ein vorgefertigtes Konzept erforderlich. Dieses muss bezogen auf den Geschäftsgegenstand der Gesellschaft sowie auch auf ihre Konstruktion bereits vor der eigentlichen Investitionsentscheidung durch den oder die Initiatoren festgelegt worden sein. Es wird typischerweise, wenn auch nicht zwingend, mittels eines Anlegerprospektes oder in ähnlicher Form vertrieben.

Weiterhin setzt die Annahme eines Steuerstundungsmodells voraus, dass aufgrund der modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen aufgrund des vorgefertigten Konzeptes die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investitionen Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen. Dazu muss der Initiator das vorgefertigte Konzept auf die Erzielung negativer Einkünfte ausrichten, sodass der wirtschaftliche Erfolg des Konzeptes auf entsprechenden Steuervorteilen aufbaut. Im Vordergrund muss die Erzielung negativer Einkünfte allerdings nicht stehen. Nicht erforderlich ist es auch, dass der Anbieter im Rahmen des Konzeptvertriebs mit den entsprechenden Steuervorteilen werbend tätig wird.

Fraglich ist nun, ob die Beschränkung des Verlustabzugs aus entsprechenden Steuerstundungsmodellen auch gilt, wenn der verrechenbare Verlust definitiv wird, also nicht mehr die Möglichkeit besteht, dass dieser mit zukünftigen Gewinnen verrechenbar ist. Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers hält der Senat des Finanzgerichtes Mecklenburg-Vorpommern eine einschränkende Auslegung der gesetzlichen Regelung dergestalt, dass die lediglich verrechenbaren Verluste im Falle des Definitivwerdens als abzugsfähige Verluste zu behandeln sind, nicht für möglich. Die Verlustverrechnung soll also verloren gehen.

Die Beschränkung der Anwendung der gesetzlichen Regelung des § 15b EStG in der Weise, dass die Norm bei Eintritt eines definitiven Verlustes nicht zur Anwendung kommt, lässt sich nach Auffassung des Senats nicht im Wege verfassungskonformer Auslegung erreichen.

Tatsächlich heißt es sogar in der Gesetzesbegründung zur gesetzlichen Regelung in § 15b EStG, dass die anfänglichen Verluste nicht endgültig verloren gehen, sondern ihre Berücksichtigung lediglich zeitlich gestreckt wird, soweit für die Investitionen ein Totalüberschuss erzielt wird. Hieraus soll sich jedoch nicht schließen lassen, dass § 15b EStG im Falle von definitiven Verlusten nach dem Willen des Gesetzgebers keine Anwendung finden soll.

So hat der Gesetzgeber in § 15b EStG keinerlei Ausnahmetatbestände für den Eintritt von Definitivverlusten – entweder generell für alle Fälle von Definitivverlusten oder nur partiell für bestimmte Sachverhaltskonstellationen – aufgenommen. Hiervon ausgehend unterliegt es keinem Zweifel, dass Definitivverluste, z. B. bei Eintritt der Insolvenz der Beteiligungsgesellschaft, nicht ausgeschlossen werden sollten. Zwar zielt § 15b EStG nach der Gesetzesbegründung unmittelbar (nur) auf die zeitliche Streckung der Anfangsverluste, dennoch fällt auch der endgültige Ausschluss der Verlustnutzungsmöglichkeit in den Fällen, in denen die Einkunftsquelle durch Insolvenz, Verkauf oder Liquidation wegfällt, unter die Norm.

Ebenfalls ist nach Auffassung des Finanzgerichtes Mecklenburg-Vorpommern die Beschränkung des Verlustabzugs bei Steuerstundungsmodellen auch bei Eintritt von definitiven Verlusten nicht verfassungswidrig. Wohlgedenkt ist dies nur die Meinung des erstinstanzlichen Gerichts.

Hinweis:

Die Rechtsfrage, ob die Verlustabzugsbeschränkung bzw. Verlustausgleichsbeschränkung des § 15b EStG nicht greift, soweit Verluste nicht mehr mit zukünftigen Gewinnen aus derselben Einkommensquelle ausgeglichen werden können, klärt aktuell der Bundesfinanzhof in der anhängigen Revision unter dem Aktenzeichen IV R 6/22. Betroffene, die einen entsprechend definitiven Verlust erlitten haben, sollten sich daher an das Musterverfahren anhängen, denn aus unserer Sicht ist es durchaus möglich, dass dieses auch seinen Weg nach Karlsruhe zum Bundesverfassungsgericht finden wird.

Am Rande sei diesbezüglich noch erwähnt, dass der Bundesfinanzhof ebenfalls klärt, ob die Vorschrift des § 15b EStG auf Verluste aus dem steuerlichen Sonderbetriebsvermögens bereits dem Grunde nach nicht anzuwenden ist beziehungsweise auch hier Beachtung finden muss.

## **2. Für alle Steuerpflichtigen: Kosten für ein Grabdenkmal als Nachlassverbindlichkeit**

Entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 10 Abs. 5 Nummer 3 Satz 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) sind als Nachlassverbindlichkeiten unter anderem die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal abzugsfähig.

In einem aktuellen Fall vor den Bundesfinanzhof ging es nun darum, ob auch Kosten für ein zweites Grabdenkmal auf einer weiteren Grabstätte abzugsfähig sind. Zudem ging es in dem Fall um die Frage der Angemessenheit, da bei der Erstgrabstätte Kosten für ein Grabdenkmal in Höhe von 9.300 Euro angefallen waren und im Nachgang (auf Wunsch des Verstorbenen) ein Bauvertrag für die Errichtung eines Mausoleums für 420.000 Euro (!) als Nachlassverbindlichkeiten in Abzug gebracht werden sollten.

Auch wenn dies sicherlich eher ungewöhnlich hohe Kosten sind, kann der Begründung des Bundesfinanzhofs auch eine Menge für „normale“ Sachverhalte entnommen werden. So stellt der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 1.9.2021 unter dem Aktenzeichen II R 8/20 eindeutig klar, dass zu den Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal auch Aufwendungen für eine Zweitgrabstätte gehören. Voraussetzung dabei ist jedoch, dass die erste Ruhestätte nur als vorübergehende Grabstätte des Erblassers bestimmt war.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass zu den Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal nur die Aufwendungen für das zeitlich zuerst errichtete Grabdenkmal zählen. Denn der Beerdigungsakt findet seinen Abschluss mit der Herrichtung einer zur Dauereinrichtung bestimmten und geeigneten Grabstätte, wie bereits der Bundesgerichtshof einmal in einer Entscheidung aus 1973 unter dem Aktenzeichen III ZR 148/71 geklärt hat.

Kosten, die nach Abschluss der Bestattung und Herrichtung eines ersten Grabdenkmals entstehen, sind daher weder zivilrechtlich vom Erben zu tragen noch sozialrechtliche Bestattungskosten, wie ebenfalls ein Urteil des Bundessozialgerichtes aus 2011 unter dem Aktenzeichen B 8 SO 20/10 R besagt.

Allerdings führt der Bundesfinanzhof ebenso aus, dass durchaus Konstellationen denkbar sind, in denen entweder aufgrund der äußeren Umstände oder aufgrund des insofern maßgeblichen Willens des verstorbenen Erblassers hinsichtlich der Art und Weise seiner Bestattung und des Orts der letzten Ruhestätte der Verstorbene zunächst in einem Grab bestattet wird, dass lediglich eine provisorische Zwischenlösung darstellt, und im Anschluss Kosten für eine zweite Grabstätte entstehen, in der der Tote die letzte Ruhe nach seinen Vorstellungen findet.

Ebenso wie damit zusammenhängende Umbettungskosten ausnahmsweise als vom Erben zu tragende Beerdigungskosten erfasst sind, können Kosten für das von vornherein als endgültige Ruhestätte geplante Grabmal in einem solchen speziellen Fall abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten sein, auch wenn es sich um ein zeitlich als zweites errichtetes Grabdenkmals handelt. Als grundlegende Voraussetzungen nennt der Bundesfinanzhof jedoch, dass bereits bei Errichtung des ersten Grabmals dieses offensichtlich nur als provisorische Übergangslösung angelegt war. Insoweit trägt der Erbe für diese für ihn steuergünstige Ausnahme die Darlegungs- und Feststellungslast.

Nachdem der Bundesfinanzhof geklärt hat, unter welchen Voraussetzungen auch Kosten für ein Grabdenkmal bei der zweiten Ruhestätte abzugsfähig sind, geht es noch um die Frage der Angemessenheit. Nach dem Wortlaut der Vorschrift sind nämlich nur angemessene Kosten für ein Grabdenkmal abzugsfähig. Die Entscheidung, ob ein angemessenes Grabdenkmals vorliegt, obliegt dabei dem Finanzamt und dem Finanzgericht unter Würdigung aller Tatsachen im Einzelfall.

In diesem Zusammenhang hat ein Grabdenkmal den Zweck, auf den Verstorbenen hinzuweisen und gibt die wesentlichen Lebensdaten, wie Name, Geburtsdatum und Sterbedatum wieder. Das Denkmal kann einfach gestaltet sein und es kann sich auch um eine große bauliche Denkmalanlage handeln.

Übereinstimmend mit den Kriterien, die zur Bestimmung der zivilrechtlichen Kostentragungspflicht herangezogen werden, ist zur Beurteilung der Angemessenheit eines Grabdenkmals grundsätzlich auf die Lebensstellung des Erblassers abzustellen. Entscheidend ist, was nach den in den Kreisen des Erblassers herrschenden Auffassungen und Gebräuchen zu einer würdigen Bestattung gehört. Weiter ist dabei die Höhe des Nachlasses zu berücksichtigen.

Ergibt dabei die Würdigung im Einzelfall, dass die nachgewiesenen Kosten für ein Grabdenkmal die Angemessenheit übersteigen, ist der Abzug auf den Teil beschränkt, der den angemessenen Kosten entspricht.

### **3. Für alle Steuerpflichtigen: Kein Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes aus einer Teilerbauseinandersetzung**

Das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf hat in einer schon älteren Entscheidung vom 3.9.2020 unter dem Aktenzeichen 11 K 2359/19 BG entschieden, dass bei der Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaftsteuer der Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes auch dann nicht aus einer Teilerbauseinandersetzung abgeleitet werden kann, wenn die Beteiligten keine nahestehenden Personen sind. Was sich zunächst einmal etwas merkwürdig anhört, begründen die Düsseldorfer Richter wie folgt:

Grundsätzlich gelten bei der Erbschaftsteuer die Bewertungsregeln des Bewertungsgesetzes. Gerade weil jedoch das Bewertungsgesetz eine vereinfachte standardisierte Bewertung anordnet, bei der der Steuerpflichtige Einwendungen aufgrund der individuellen Verhältnisse des Grundstückes nicht vorbringen kann, lässt die gesetzliche Regelung in § 198 Bewertungsgesetz (BewG) den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes zu.

Sofern der Steuerpflichtige daher nachweist, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der aufgrund der standardisierten Bewertung ermittelte Wert, so ist der niedrigere Wert anzusetzen. Fraglich ist nun im nächsten Schritt, wie denn dieser niedrigere Wert in der Praxis nachzuweisen ist, beziehungsweise wie er überhaupt gefunden wird.

Grundsätzlich wird dabei der Verkehrswert (oder auch Marktwert) durch den Preis bestimmt, der in dem Zeitpunkt, auf den sich die Ermittlung bezieht, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstandes der Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre. Auch entsprechend des Baugesetzbuches oder der Immobilienwertermittlungsverordnung sind zur Wertermittlung Kaufpreise nur heranzuziehen, wenn sie nicht durch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse beeinflusst worden sind. Insoweit wird der gemeine Wert durch den Preis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bestimmt.

Unter gewöhnlichem Geschäftsverkehr ist dabei der Handel zu verstehen, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist. Kommt für ein angebotenes Wirtschaftsgut von vornherein nur ein kleiner Interessentenkreis in Betracht, ist dies ungewöhnlich, wie bereits der Bundesfinanzhof in einer sehr alten Entscheidung vom 23.2.1979 unter dem Aktenzeichen III R 44/77 klargestellt hat. Andererseits lässt sich der Verkehrswert nicht an den Preisen ermitteln, die ein und derselbe Käufer für Grundstück gezahlt hat, von deren Ankauf andere Bewerber aus tatsächlichen Gründen ausgeschlossen waren. Der Nachweis für einen niedrigeren gemeinen Wert muss für die wirtschaftliche Einheit als Ganzes geführt werden. Eine rechnerische Ermittlung aus dem Verkauf eines ideellen Anteils der wirtschaftlichen Einheit ist nicht möglich, da es für derartige Verkäufe keinen gewöhnlichen Geschäftsverkehr gibt.

Der Nachweis eines niedrigen Verkehrswertes durch einen zeitnah erzielten Kaufpreis liegt insoweit bei einer Erbauseinandersetzung nicht vor. Die im gegenständlichen Verfahren zugrundeliegende Teilerbauseinandersetzung vollzog sich nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Die Teilerbauseinandersetzung betraf nur einen Teil der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit. Verkäufe von Miteigentumsanteilen entsprechen nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr, da diese üblicherweise nicht als solche, sondern nur mit dem gesamten Grundstück veräußert werden. Gleiches gilt nach Auffassung des Finanzgerichtes Düsseldorf erst recht im Fall einer Teilerbauseinandersetzung, bei der in Bezug auf ein Grundstück wirtschaftlich betrachtet ebenfalls Eigentumsanteile übertragen werden. Es ist deshalb unerheblich, dass die Beteiligten an der Teilerbauseinandersetzung keine nahestehenden Personen waren. Zudem ist im vorliegenden Fall der infrage stehende Grundstücksanteil auch keiner anderen Person angeboten worden.

Da sich insoweit eine Teilerbauseinandersetzung nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr vollzieht, möchte das Finanzgericht Düsseldorf den dort erzielten Verkaufspreis nicht als niedrigeren gemeinen Wert im Sinne der Öffnungsklauseln anerkannt wissen.

Hinweis:

Die Düsseldorfer Richter waren sich ihrer Sache dabei so sicher, dass sie die Revision zum Bundesfinanzhof nicht zugelassen haben. Erfreulicherweise ist in dieser Sache jedoch seitens des Klägers die Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt worden, welche auch vom Bundesfinanzhof angenommen wurde. Bis vor kurzem wurde daher unter dem Aktenzeichen II R 8/21 die Rechtsfrage aufgeworfen, ob durch eine Abfindungszahlung im Rahmen einer Teilerbauseinandersetzung hinsichtlich eines Grundstücks der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts im Sinne von § 198 BewG erbracht werden kann.

Leider wird der Bundesfinanzhof eine Antwort auf diese Rechtsfrage (zumindest in Bezug auf dieses Verfahren) schuldig bleiben, da das Verfahren mit Beschluss vom 30.5.2022 erledigt wurde, weil der Prozessbevollmächtigte eine Revisionsbegründungsfrist versäumt hat. Da insoweit die Erledigung des Verfahrens nichts mit der inhaltlichen Natur der Rechtsfrage zu tun hat, sondern rein verfahrensrechtlich begründet war, bleibt zu hoffen, dass eine abschließende Klärung in einem anderen Verfahren noch erreicht wird. Aus unserer Sicht ist es nämlich nur schwer

nachzuvollziehen, dass ein Verkauf unter fremden Dritten nichts zur Verkehrswertermittlung beitragen können soll.

#### **4. Für Vermieter: Aufwendungen für das sog. Projektcontrolling durch eine der finanzierenden Banken**

Bereits mit erstinstanzlichem Urteil vom 4.3.2021 hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg unter dem Aktenzeichen 12 K 12180/18 entschieden, dass Kosten einer von der finanzierenden Bank verlangten qualifizierten baufachlichen Betreuung im Rahmen der Herstellung einer vermieteten Immobilie als sofort abzugsfähige Finanzierungskosten zu behandeln sind. Die Finanzverwaltung sah dies nämlich grundlegend anders und wollte auf Herstellungskosten entscheiden.

Konkret führten die erstinstanzlichen Richter des Finanzgerichtes Berlin-Brandenburg seinerzeit aus: Verlangt die Bank im Rahmen der Finanzierung eines größeren, zur Vermietung bestimmten Gebäudekomplexes vom Darlehensnehmer die Installation eines Controlling, genauer gesagt einer qualifizierten baufachlichen Betreuung während des gesamten Bauvorhabens, unter anderem hinsichtlich der Koordination der Planung, der Termin- und Leistungskontrolle, der Informationsvorsorge und der Kontrolle im Zusammenhang mit der Ausgabe der einzelnen Darlehensteilbeträge durch den Kreditgeber nach Baufortschritt sowie die Durchführung dieser baufachlichen Betreuung durch ein bestimmtes Unternehmen, so gehören die vom Darlehensnehmer an das Controlling-Unternehmen geleisteten Zahlungen nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Eben weil die Bank dieses Controlling im Zusammenhang mit der Finanzierung fordert und sich der Darlehensnehmer dem nicht entziehen kann, gehören die Aufwendungen zu den sofort als vorweggenommene Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften abzugsfähigen Finanzierungsaufwendungen.

Tatsächlich konnte sich die Finanzverwaltung mit dieser für Vermieter positiven Entscheidung jedoch nicht einverstanden erklären. Der Fiskus wollte entsprechende Aufwendungen nämlich zu den Herstellungskosten des Gebäudes zählen, sodass sich diese steuermindernd in der Regel erst über die nächsten 50 Jahre ausgewirkt hätten. Daher ist die Finanzverwaltung in Revision gezogen und erfreulicherweise auch hier gescheitert.

Mit Urteil vom 6.12.2021 unter dem Aktenzeichen IX R 8/21 legen die Richter des Bundesfinanzhofs nämlich fest, dass unter den weit zu verstehenden Begriff der Schuldzinsen auch Kosten für das Projektcontrolling fallen können, wenn sie als Finanzierungskosten zu beurteilen sind, weil die Auszahlung der Darlehensrate durch die Bank davon abhängt, dass im Rahmen des Controllings für die Bank relevante Unterlagen vorbereitet und Controlling-Reports erstellt werden. Für Vermieter, die ein ähnliches Problem haben, lohnt sich also ein Blick in die Urteilsbegründung der Entscheidung! Das Wesentliche geben wir im Folgenden wieder.

Zunächst einmal ordnet das oberste Finanzgericht der Republik ganz global ein: Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind entsprechend der Regelung im Einkommensteuergesetz bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch diese veranlasst sind. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn objektiv ein

wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit besteht und zudem subjektiv die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden. Entscheidungserheblich ist danach, ob bei wertender Beurteilung das auslösende Moment für das Entstehen der Aufwendungen der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen ist. So bereits der gleiche Senat des Bundesfinanzhofs in seiner Entscheidung vom 29.10.2019 unter dem Aktenzeichen IX R 22/18.

Bei der Einkunftsart aus Vermietung und Verpachtung können daher auch vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sobald sich der Steuerpflichtige endgültig entschlossen hat, durch die Vermietung Einkünfte zu erzielen. Mit einem Wort gesagt: Es muss also eine Vermietungsabsicht bestehen. Die Absicht muss sich noch nicht auf ein bestimmtes Gebäude beziehen. Hat der Steuerpflichtige noch kein Objekt, welches er vermieten kann, muss die Absicht zugleich darauf gerichtet sein, ein solches in absehbarer Zeit anzuschaffen oder herzustellen. Zusammengefasst kann man auch hier sagen, dass der Steuerpflichtige entweder eine Erwerbsabsicht haben muss. Alternativ muss eine Bebauungsabsicht bestehen. Als innere Tatsache kann die Absicht des Steuerpflichtigen nur anhand äußerer Umstände indiziell festgestellt werden. Diese Feststellung obliegt dem Finanzgericht, wie beispielsweise auch schon der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 9.5.2017 unter dem Aktenzeichen IX R 24/16 herausgearbeitet hat.

Zu den Werbungskosten zählen unter anderem auch Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt es einerseits auf den mit der Aufnahme der Darlehensschuld verfolgten Zweck und andererseits auf die zweckentsprechende Verwendung der Darlehensmittel an. Insoweit wird der Zweck der Darlehensmittel regelmäßig in der Erzielung von Vermietungseinkünften liegen. Der Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist danach als gegeben anzusehen, wenn der objektive Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjektes zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden. Mit Verwendung der Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjektes wird die Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck schlicht unterstellt, wie bereits der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 12.3.2019 unter dem Aktenzeichen IX R 36/17 mit weiteren Nennungen herausgearbeitet hat.

Der Begriff der Schuldzinsen ist nicht in einem zivilrechtlichen (besonders engen) Sinne zu verstehen, sondern für die steuerrechtlichen Zwecke weit auszulegen, wie der Bundesfinanzhof aktuell ganz deutlich hervorhebt. Insoweit fallen unter den Begriff der Schuldzinsen sämtliche Aufwendungen zu Erlangung oder Sicherung eines Kredits. Dazu gehören auch die Nebenkosten der Darlehensaufnahme einschließlich der Geldbeschaffungskosten. Die Zweckbestimmung der Aufwendungen, ein Darlehen zu erlangen oder zu sichern, ist nämlich das maßgebliche Auslegungskriterium. So auch bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 1.10.2002 unter dem Aktenzeichen IX R 12/00.

Ausweislich dieser Annahme sowie der früheren Rechtsprechung sind etwa Aufwendungen für eine Wirtschaftlichkeitsberechnung als Schuldzinsen im weiteren Sinne abziehbar, soweit (!) diese Finanzierungszwecken zu dienen bestimmt ist. Keine Abzugsfähigkeit im Rahmen der Schuldzinsen wäre gegeben, wenn die

Wirtschaftlichkeitsberechnung der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Herstellungsvorgangs dienen würde.

Zu den Finanzierungskosten rechnen zudem die Provisionen für eine Fertigstellungsgarantie, wenn sich die Bank ohne die Garantie nicht zur Vergabe der Kredite an die Bauherren bereitgefunden hätte.

Ob nun Aufwendungen zu den Werbungskosten, welche sofort abzugsfähig sind, gehören oder doch nur über die Abschreibung steuermindernd abzugsfähig sind, weil sie dem Bereich der Anschaffungs- und Herstellungskosten zugeordnet werden, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach den Regelungen des Handelsgesetzbuches (HGB). Konkret geht es hierbei um die Regelung in § 255 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 HGB. Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Anschaffungskosten und nachträglichen Anschaffungskosten. Herstellungskosten sind dementsprechend die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserungen stehen.

Gerade zu den Herstellungskosten gehören dabei auch Aufwendungen, die mit der Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen oder die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsguts anfallen. Dies gilt vor allem für Planungskosten. Letzteres hat der Bundesfinanzhof in einer schon sehr alten Entscheidung vom 13.11.1973 unter dem Aktenzeichen VIII R 157/70 zu Aufwendungen für die Planung eines später nicht errichteten Mietwohnhauses herausgearbeitet.

Mit der Herstellung des Gebäudes hängen daher auch Entgeltbestandteile zusammen, die die Vertretung des Bauherrn gegenüber Behörden, den an der Baudurchführung beteiligten Architekten, Ingenieuren und bauausführenden Unternehmen sowie die sachliche und zeitliche Koordination aller für die Durchführung des Bauprojekts erforderlichen kaufmännischen Leistungen betreffen.

Zu den Herstellungskosten rechnen aber auch Aufwendungen der Baubetreuung, soweit es sich um Kosten der Verwaltung im Herstellungsbereich handelt. Zu diesen Einzelkosten der Herstellungskosten können Aufwendungen für die Aufstellung eines Geldbedarfs- und Zahlungsplans in Koordination mit dem Baufristenplan, die Führung eines Baugeld-Sonderkontos für den Bauherrn, die Vornahme des gesamten das Bauprojekt betreffenden Zahlungsverkehrs, die laufende Unterrichtung des Treuhänders, die Übersendung eines Auszug des Baukontos und die Erstellung der Schlussabrechnung sowie die Erteilung aller erforderlichen Informationen an den Treuhänder gehören.

Bei der Abgrenzung zwischen sofort abziehbaren Finanzierungskosten und Herstellungskosten kommt es daher nicht darauf an, wer die betreffenden Aufgaben erfüllt. Maßgebend ist vielmehr, welchen Inhalt die Leistungen haben. Zudem ist der Wortlaut der den Aufwendungen zugrunde liegenden Abmachungen regelmäßig nicht ausschlaggebend. Grundsätzlich erfolgt nämlich im Steuerrecht eine Beurteilung nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt.

Auf Basis dieser ganz generellen und globalen Einordnung kommt daher auch der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 6.12.2021 zu dem Schluss, dass im vorliegenden Fall die erbrachten und abgerechneten Leistungen zum Controlling allein den Finanzierungsbereich betrafen. Ganz konkret ist hier ein Zusammenhang mit den Finanzierungszwecken und nicht mit der Herstellung der Mietobjekte zu erkennen. Insoweit liegen Nebenkosten der Darlehensaufnahme vor. Unbeachtlich ist dabei, dass sich die im Leistungsverzeichnis des Projekt-Controllings-Vertrags aufgeführten Leistungen abstrakt eher den Herstellungsbereich zuordnen lassen. Man muss daher immer ganz genau hinschauen.

Tipp:

Insoweit kann gar nicht häufig genug darauf hingewiesen werden, dass die Bezeichnung oder der zunächst angenommene Zusammenhang von Aufwendungen irrelevant ist. Betroffene sollten sich daher nicht vom Finanzamt einschüchtern lassen und auf die positive Rechtsprechung hinweisen. Immerhin wird sich ein erheblicher Liquiditätsvorteil ergeben, wenn Werbungskosten im Tausenderbereich sofort abgezogen werden, anstatt sich lediglich steuermindernd über die nächsten 50 Jahre (Abschreibungsdauer) auszuwirken.

## **5. Für Gesellschafter-Geschäftsführer: Darlehensverzicht gegen Besserungsschein beim Darlehen eines Gesellschafter-Geschäftsführers**

Ist der Gesellschafter-Geschäftsführer auch bei der Gesellschaft angestellt, stellt sich im Falle eines Darlehensverzichtes regelmäßig die Frage, ob dieser beim Gesellschafter-Geschäftsführer die Einkünfte aus Kapitalvermögen tangiert oder ob entsprechende steuerrechtliche Folgen bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gezogen werden müssen. Dazu führt das erstinstanzliche Finanzgericht München in seiner Entscheidung vom 17.2.2022 unter dem Aktenzeichen 11 K 2371/18 wie folgt aus:

Entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 9 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Werbungskosten bei derjenigen Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Das Einkommensteuergesetz enthält allerdings keine ausdrückliche Regelung dazu, nach welchen Grundsätzen Werbungskosten einer Einkunftsart zuzuordnen sind, wenn neben anderen Einkunftsarten auch Lohneinkünfte in Betracht kommen. So ist es etwa bei einem Darlehen durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer, welches sowohl bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden könnte als auch bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entscheidet der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang. Danach sind die Aufwendungen derjenigen Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund steht und die Beziehung zu den anderen Einkünften verdrängt.

Gewährt ein Arbeitnehmer ein Darlehen, um Zinsen zu erwirtschaften, stehen regelmäßig die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Vordergrund. Schließlich geht es dabei um Zinseinnahmen. Der Verlust der Darlehensforderung kann allerdings als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu

berücksichtigen sein, wenn der Arbeitnehmer das Risiko des Darlehensverlustes aus beruflichen Gründen bewusst auf sich genommen hat. Ob jeweils im konkreten Einzelfall berufliche Gründe vorliegen, ist durch eine Abwägung aller Umstände zu entscheiden. Als Indiz für solche beruflichen Gründe gilt nach der Rechtsprechung etwa der Umstand, dass ein außenstehender Dritter, insbesondere eine Bank, kein Darlehen mehr gewährt hätte und daher jedenfalls nicht die Nutzung des Geldkapitals zum Erzielen von Zinseinkünften im Vordergrund steht.

Allerdings kann auch in diesen Fällen der Steuerpflichtige aus anderen, nicht im Arbeitsverhältnis liegenden Gründen das Darlehen gegeben haben, wenn er etwa mit seinem Arbeitgeber und Darlehensnehmer auch gesellschaftsrechtlich verbunden und das Darlehen gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Um in diesen Fällen entscheiden zu können, ob das Darlehen aus im Arbeitsverhältnis oder aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen gewährt worden ist, ist die Höhe der Beteiligung des Arbeitnehmers, das Verhältnis der Höhe der Lohneinkünfte im Vergleich zu den möglichen Beteiligungserträgen sowie die Frage, welche Konsequenzen sich für den Arbeitnehmer hätten ergeben können, wenn er seinem Arbeitgeber die entsprechenden Finanzierungsmaßnahmen nicht gewährt hätte, zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang hat bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 25.11.2010 unter dem Aktenzeichen VI R 34/08 entschieden, dass auch wenn ein Darlehen aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen gewährt worden war, der spätere Verzicht darauf durch das zugleich bestehende Arbeitsverhältnis veranlasst sein kann und dies dann insoweit zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit führt. Dies gilt zumindest insoweit, als die Darlehensforderung noch werthaltig ist.

Der zu einem späteren Zeitpunkt ausgesprochene Verzicht auf den Anspruch auf Rückzahlung des Darlehens stellt eine weitere selbstständig zu würdigende Finanzierungsmaßnahme dar, die nicht zwingend auf denselben Motiven gründen muss wie die zeitlich vorangehende Darlehensgewährung selbst. So auch bereits der Bundesfinanzhof in seiner vorgenannten Entscheidung ganz ausdrücklich.

Maßgebend für die Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs sind die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls. Dabei geht der BFH regelmäßig davon aus, dass Maßnahmen zur Stützung einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der nicht nur unwesentlich am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt ist, eher durch die Gesellschafterstellung und weniger durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind. Dies hat der Bundesfinanzhof bereits in einer Entscheidung vom 16.11.2011 unter dem Aktenzeichen VI R 97/10 so dargelegt.

In einem Fall, in dem der Steuerpflichtige nur noch über eine Beteiligung von unter 2 % verfügte, hatte das oberste Finanzgericht hingegen eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis für naheliegend gehalten. So beispielsweise in dem bereits oben zitierten Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25.11.2010 unter dem Aktenzeichen VI R 34/08.

Zweifel an der beruflichen Veranlassung gehen zulasten des den Werbungskostenabzug begehrenden Arbeitnehmers. Deshalb trägt der Arbeitnehmer auch hinsichtlich der beruflichen Veranlassung der Darlehenshingabe bzw. des Darlehensverzichts die Feststellungslast, wie der Bundesfinanzhof schon in einer früheren Entscheidung vom 7.2.2008 unter dem Aktenzeichen VI R 75/06 klargestellt hat.

Unter Heranziehung dieser Grundsätze kam der hier vorliegend erkennende Senat des Finanzgericht Münchens zu der Auffassung, dass der Darlehensverzicht nicht bei den Arbeitnehmereinkünften berücksichtigt werden kann. Dennoch ist die Entscheidung aus anderen Gründen durchaus beachtenswert. Im vorliegenden Fall wurde nämlich auf das Darlehen gegen Besserungsschein verzichtet. In diesem Zusammenhang kam die Finanzverwaltung fiskalisch gedacht schnell zu dem Schluss, dass ein steuermindernder Verlust aus dem Verzicht einer Darlehensforderung (unabhängig von welcher Einkunftsart) nur dann berücksichtigt werden kann, wenn dieser endgültig entstanden ist. Allein beim Verzicht auf eine Forderung gegen Besserungsschein würde somit kein Verlust entstehen können. Dieser sicherlich auch fiskalisch motivierten Aussage hat das erstinstanzliche Finanzgericht München in der vorliegenden Entscheidung jedoch eine klare Absage erteilt.

Ganz klar sagen die Richter diesbezüglich: Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, also beispielsweise aufgrund des Urteils vom 6.8.2019 unter dem Aktenzeichen VIII R 18/16, fällt der Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens unter die Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nummer 7 Satz 2 EStG. Ausweislich der Meinung der Münchener Richter gilt dies auch für ein Darlehensverzicht unter der auflösenden Bedingung eines Besserungsscheins.

Dementsprechend führt der auflösend bedingte Forderungsverzicht für die Dauer bis zum Bedingungseintritt zum Wegfall der Forderung und der Eintritt der Bedingung entfaltet keine Rückwirkung. Hierzu verweisen die Münchner Richter auf die Entscheidung des BFH vom 24.10.2017 unter dem Aktenzeichen VIII R 19/16. Darin haben die obersten Richter der Republik klargestellt, dass der auflösend bedingte Forderungsverzicht bis zum Zeitpunkt des Bedingungseintritts zum Wegfall der Forderung führt. Ist die Forderung weggefallen, kann (oder besser gesagt: muss) auch der damit zusammenhängende Verlust berücksichtigt werden.

Der Bundesfinanzhof ist dementsprechend auch in anderen Zusammenhängen davon ausgegangen, dass die Vereinbarung einer Besserungsabrede nichts an den steuerlichen Folgen ändert, die das maßgebliche Recht für den Fall eines Forderungsverzichts vorsieht, solange der Besserungsfall nicht eingetreten ist. Dementsprechend folgte der erkennende Senat dem Finanzamt insbesondere nicht darin, dass der Darlehensverzicht mit Besserungsschein hinsichtlich des Zeitpunkts der Verlustberücksichtigung in Insolvenzfällen ebenso behandelt werden müsse. Hier gelten andere Regeln.

Hinweis:

Leider hat sich die Finanzverwaltung mit der positiven Entscheidung aus München nicht zufriedengegeben und ist in die Revision zum Bundesfinanzhof gezogen. Dieser muss nun die Frage klären, ob der Verzicht auf eine Darlehensforderung mit einer Veräußerung gleichgestellt werden kann, solange sich im Vermögen des nur bedingt verzichtenden Gesellschafters eine Anwartschaft befindet, die bei Eintritt der Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse eine vollständige Befriedigung vorsieht und damit ein Verlust folglich noch nicht endgültig feststeht.

Betroffene sollten sich auf das positive Urteil aus München beziehen und die vorgenannt dargelegte Argumentation für den eigenen Steuerfall übernehmen.

## 6. Für Unternehmer: Aufwendungen für den Klimaschutz als Betriebsausgabe

Es gibt mittlerweile verschiedene Unternehmen (häufig Startups), die sich damit beschäftigen, wie der Klimaschutz vorangetrieben wird. Dabei gibt es auch immer wieder Konzepte, bei denen man durch einen bestimmten Geldbetrag seinen eigenen CO<sub>2</sub>-Fußabdruck egalalisieren kann, indem das Geld beispielsweise zur Aufforstung und für andere klimaschutzfördernde Maßnahmen ausgegeben wird.

Das Landesamt für Steuern in Niedersachsen beschäftigt sich nun in seinem Erlass vom 3.2.2022 damit, wie und unter welcher Voraussetzung entsprechende Aufwendungen auch als Betriebsausgabe abgezogen werden können. Insoweit sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. So definiert es auch schon das Einkommensteuergesetz (EStG).

Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen zur CO<sub>2</sub>-Kompensation (z. B. Aufwendungen für die Wiederaufforstung von Wäldern) können betrieblich veranlasst und somit nach § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgabe abziehbar sein.

Hierüber ist unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls zu entscheiden. Die dafür wesentlichen Prüfkriterien sind dabei, ob die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind, ob den Aufwendungen Verträge zwischen fremden Dritten oder nahestehenden Personen zugrunde liegen, wem die Aufwendungen zufließen (Vorteilseignung) und zuletzt, ob die Aufwendungen nach den betrieblichen Verhältnissen und in Relation zu dem zu erwartenden betrieblichen Nutzen angemessen oder unverhältnismäßig hoch sind.

Die Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn diese mit der betrieblichen Zielsetzung getragen werden, den eigenen unternehmerischen CO<sub>2</sub>-Fußabdruck zu egalalisieren und dies auch werbewirksam so in der Öffentlichkeit dargestellt wird. Dabei ist unerheblich, ob das Engagement für den Klimaschutz durch ein privates Ereignis/eine private Überlegung seinen Ursprung gefunden hat oder die Privatsphäre der steuerpflichtigen Person ausschließlich dadurch berührt wird, dass diese den Klimaschutzgedanken (auch) aus privater Überzeugung heraus unterstützen möchte. Die private (Mit-)Veranlassung wird hier durch den betrieblichen Kontext überlagert und verdrängt, weshalb in diesen Fällen keine Bedenken bestehen, die oben genannten Aufwendungen grundsätzlich zum Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 4 EStG zuzulassen.

Anders wäre der Fall jedoch zu beurteilen, wenn die Aufwendungen nicht an die betrieblichen Emissionen geknüpft wären, sondern beispielsweise an den privaten Energieverbrauch der steuerpflichtigen Person oder andere Besonderheiten ersichtlich sind, wie beispielsweise eine nahestehende Person als Begünstigte der Aufwendungen.

Erfüllen die Aufwendungen in erster Linie die Voraussetzungen des Betriebsausgabenabzugs, so ist weiterhin zu prüfen, ob ein Abzugsverbot entsprechend der Regelung in § 4 Abs. 5 EStG greifen könnte. Ausweislich des Erlasses kommen hier insbesondere die Abzugsbeschränkung für Geschenke oder die Abzugsbeschränkung für einen unangemessenen Repräsentationsaufwand in Betracht.

Ein Geschenk setzt eine unentgeltliche Zuwendung an einen Dritten voraus.

Unentgeltlichkeit ist vorliegend jedoch nicht gegeben, wenn die Zuwendung als Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung des Empfängers anzusehen ist. Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen werden getätigt, um im Gegenzug eine ausgeglichene CO<sub>2</sub>-Bilanz des Unternehmens vorweisen zu können. Hierzu werden Maßnahmen in der Erwartung finanziert, dadurch die eigenen klimaschädlichen Emissionen zu neutralisieren. Nachweisen lässt sich dieses Engagement durch den Erwerb entsprechender Zertifikate. Dadurch kann die steuerpflichtige Person belegen, dass sie zum Beispiel Aufforstungen finanziert (hat), die es ohne ihr Engagement nicht gegeben hätte. Durch das Aufforsten der Wälder werden die eigenen klimaschädlichen Emissionen aus dem Betrieb der steuerpflichtigen Person anderenorts egalisiert. Die steuerpflichtige Person handelt damit in Erwartung einer Gegenleistung, die sie auch erhält.

Wenn es sich außerdem um Verträge zwischen fremden Dritten handelt, es für die von der steuerpflichtigen Person erworbenen Zertifikate einen von Angebot und Nachfrage bestimmten Markt gibt und sich das in den Verträgen ausgewiesene Entgelt für die Erstellung von Emissionsgutschriften in der marktüblichen Preisspanne für vergleichbare Projekte bewegt, sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, die auf einen schenkweisen Charakter der Aufwendungen hindeuten könnten. Zudem handelt es sich auch nicht um Sponsoring, wenn die Leistung (Geld) in Erwartung auf eine konkrete Gegenleistung (Klimaneutralität) erbracht wird (Leistungsaustausch), da dieser Vorgang nicht den Charakter eines Sponsoringvertrages, sondern den eines üblichen Werkvertrages nach §§ 631 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) hat.

Insoweit kann an dieser Stelle das Zwischenfazit gezogen werden: Ziel des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG ist es, unangemessenen betrieblichen Repräsentationsaufwand nicht gewinnmindernd bei der Festsetzung der Einkommensteuer (bzw. über § 8 Abs. 1 S. 1 KStG bei der Körperschaftsteuer) zu berücksichtigen. Ob unangemessener Repräsentationsaufwand vorliegt, ist im Einzelfall zu prüfen und danach zu beurteilen, ob eine ordentliche und gewissenhafte steuerpflichtige Person - ungeachtet der Freiheit, den Umfang der Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen - angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen haben würde. Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Neben der Größe des Unternehmens, der Höhe des längerfristigen Umsatzes und des Gewinns sind vor allem die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg nach der Art der ausgeübten Tätigkeit und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben als Beurteilungskriterien heranzuziehen. Entscheidungserheblich kann auch sein, ob es einen objektiven Grund für den angeblichen Mehraufwand gibt. Außerdem ist zu beachten, wie weit die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen berührt wird.

Insoweit kann abschließend der Schluss gezogen werden: Grundsätzlich wird ein Betriebsausgabenabzug für entsprechende Aufwendungen durchaus möglich sein. In der Praxis sollte jedoch darauf geachtet werden, dass mit den entsprechenden Aufwendungen auch tatsächlich nur der eigene unternehmerische CO<sub>2</sub>-Fußabdruck egalisiert wird. Werden die Aufwendungen auch für den privaten CO<sub>2</sub> Abdruck, etwa für Urlaubsflugreisen oder Ähnliches getätigt, scheidet ein Betriebsausgabenabzug aus. Zudem gilt in diesem Zusammenhang: Kann keine richtige Aufteilung zwischen den Aufwendungen für den unternehmerischen und den privaten CO<sub>2</sub>-Fußabdruck getroffen werden, könnten sämtliche Aufwendungen wieder dem Abzugsverbot

unterliegen. Der Erlass ist daher insgesamt zu begrüßen, dennoch muss schon auf den betrieblichen Charakter entsprechender Aufwendungen geachtet werden.

## **7. Für Unternehmer: Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für eine Messestandfläche**

Ausweislich der Regelung in § 8 Nummer 1 Buchstabe b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind, insoweit die Summe der Beträge 200.000 Euro übersteigt. Soweit die gesetzliche Regelung, der auch nichts weiter zu entnehmen ist.

Vor diesem Hintergrund hatte das Finanzgericht Münster in einer Entscheidung vom 9.6.2020 unter dem Aktenzeichen 9 K 1816/18 entschieden, dass Mietzahlungen für die Anmietung von Messestellplätzen durch eine Produktionsgesellschaft, deren Geschäftsgegenstand es nicht erfordert, permanent Messestände vorzuhalten, um ihrer Tätigkeit wirtschaftlich erfolgreich nachgehen zu können, keine Mietaufwendungen für fiktives Anlagevermögen sind. Die zuvor genannte Hinzurechnung kommt daher nicht in Betracht, so die erstinstanzlichen Richter.

Gegen diese Auffassung hatte die Finanzverwaltung Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Mit Urteil vom 23.3.2022 hält der Bundesfinanzhof diese Revision jedoch unter dem Aktenzeichen III R 14/21 für unbegründet. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist das erstinstanzliche Finanzgericht von zutreffenden Rechtsmaßstäben ausgegangen und bestätigt daher im Wesentlichen das Urteil der Vorinstanz.

Dabei geht es insbesondere um die Frage des Anlagevermögens. Der Begriff des Anlagevermögens ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu definieren. Anlagevermögen sind danach die Gegenstände, die dazu bestimmt sind, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Das sind die zum Gebrauch im Betrieb bestimmten Wirtschaftsgüter. Zum Umlaufvermögen gehören demgegenüber die zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter.

Für die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 GewStG ist jedoch darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn sie in seinem Eigentum stehen würden. Diese Fiktion ist auf den Zweck der Regelung zurückzuführen, durch die Hinzurechnung im Sinne einer Finanzierungsneutralität einen objektivierten Ertrag des Gewerbebetriebs zu ermitteln. Dabei ist zwar das Eingreifen der Fiktion, dass der Steuerpflichtige der wirtschaftliche Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist, nicht an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geknüpft. Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich aber maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im Betrieb. Diese Zweckbestimmung hängt einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen ab und muss sich andererseits auch an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen. Gemeint ist, dass es sich bei dem überlassenen Wirtschaftsgut der Art nach um Anlagevermögen handelt, wobei es ausreicht, wenn das Wirtschaftsgut dazu gewidmet ist, auf Dauer eine Nutzung im

Geschäftsbetrieb zu ermöglichen. Insoweit spricht die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelegt.

Vor diesem Hintergrund betont der Bundesfinanzhof, dass das erstinstanzliche Finanzgericht zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Prüfung den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren muss. Insbesondere darf die Fiktion nicht weiter reichen als die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet. Es ist zu fragen, ob der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt. Hierfür ist (auch im Sinne einer Kontrollfrage, wie der Bundesfinanzhof betont) darauf abzustellen, ob sich die betreffende Tätigkeit, das Eigentum des Steuerpflichtigen an dem Wirtschaftsgut unterstellt, wirtschaftlich sinnvoll nur ausüben lässt, wenn das Eigentum an den Wirtschaftsgütern langfristig erworben wird.

Ein Gegenstand kann zwar auch dann dem Anlagevermögen zuzuordnen sein, wenn dieser nur kurzfristig gemietet oder gepachtet wird. Dies gilt selbst dann, wenn sich das Miet- oder Pachtverhältnis lediglich auf Tage oder Stunden erstreckt. Insoweit darf für die Einordnung als Anlagevermögen die Zeitkomponente „dauernd“ nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von „immer“ verstanden werden. Das setzt indessen voraus, dass der Steuerpflichtige derartige Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt. Dies wiederum hat der Bundesfinanzhof in seiner früheren Rechtsprechung etwa bejaht, wenn der Steuerpflichtige wiederholt gleichartige Container zur Weitervermietung oder gleichartige Bestuhlung und Beschallungsanlagen zu eigenen Nutzung in Sälen und Stadien angemietet hat. So beispielsweise eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30.3.1994 unter dem Aktenzeichen I R 123/93. Dagegen scheidet danach aber eine Zuordnung zum Anlagevermögen aus, wenn der Steuerpflichtige die angemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen und sie deshalb nicht zu seinem dem Betrieb auf Dauer gewidmeten Betriebskapital gehören würden.

Auf Basis dieser Grundsätze kommt der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 23.3.2022 unter dem Aktenzeichen III R 14/21 zu dem Ergebnis, dass die Kosten für die Anmietung einer Messestandfläche bei einem ausstellenden Unternehmen nur dann zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nummer 1 Buchstabe e GewStG führen können, wenn die Messestandfläche bei unterstelltem Eigentum des ausstellenden Unternehmens zu dessen Anlagevermögen gehören würde. Insoweit kommt es zur Zugehörigkeit zum Anlagevermögen schlicht darauf an, ob der Geschäftszweck des betreffenden Unternehmens und die speziellen betrieblichen Verhältnisse, wie beispielsweise die Bedeutung der Messepräsenz innerhalb des von dem Unternehmen praktizierten Vertriebssystems, das dauerhafte Vorhandensein einer entsprechenden Messestandfläche erfordern.

Tipp:

In der Praxis sollte daher ganz genau hingeschaut werden, da die Finanzverwaltung häufig reflexartig eine Hinzurechnung nach § 8 Nummer 1 Buchstabe e GewStG durchführen möchte. Anhand der Kriterien des vorliegenden Beschlusses des Bundesfinanzhofs sollte genau geprüft werden, ob dies tatsächlich haltbar erscheint.

## **8. Für Einnahme-Überschuss-Rechner: Zum Fälligkeitserfordernis bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben**

Mit Urteil vom 16.2.2022 hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben im Sinne der Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 und Absatz 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) voraussetzen, dass sie kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht nur gezahlt, sondern auch fällig geworden sind.

Der Bundesfinanzhof führt insoweit in seiner vorgenannten Entscheidung unter dem Aktenzeichen X R 2/21 wie folgt aus: Der bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung für den Betriebsausgabenabzug geltende § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG bestimmt, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind. Maßgeblich ist dabei, wann der Steuerpflichtige nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die hingegebenen Mittel verliert. Auf die Fälligkeit kommt es hierbei nicht an.

Im Urteilsfall hatte der Kläger die Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum Mai bis Juli 2017 erst am 9.1.2018 geleistet. Unbeschadet der bereits im Jahr 2017 eingetretenen Fälligkeit der Zahlung war der Betriebsausgabenabzug nach der Grundregel der Vorschrift erst für das Jahr 2018 zu gewähren.

Eine hiervon abweichende Zuordnung des Betriebsausgabenabzugs für das Jahr 2017 ist ausgeschlossen. Nach der Vorschrift sind regelmäßig wiederkehrende Ausgaben in dem Kalenderjahr abzusetzen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, sofern sie der Steuerpflichtige kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung jenes Kalenderjahrs geleistet hat.

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Zwar handelt es sich bei der Umsatzsteuervorauszahlung nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Hinblick auf deren gesetzlich festgelegte Wiederholung um regelmäßig wiederkehrende Ausgaben. Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige die Vorauszahlung erst deutlich nach Fälligkeit erbringt. Zudem gehören die Vorauszahlungen im Streitfall wirtschaftlich ins Jahr 2017. Ferner hat der Kläger die Zahlung kurze Zeit nach Ende des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, nämlich innerhalb des insofern maßgeblichen Zeitraums von bis zu zehn Tagen geleistet.

Allerdings fordert der Bundesfinanzhof darüber hinaus, dass die in Rede stehende Ausgabe kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit fällig geworden ist. Dies entspricht der Bundesfinanzhofs-Rechtsprechung, der Finanzverwaltungsmeinung und der ganz überwiegend in der Literatur vertretenen Auffassung, die auf eine am Gesetzeszweck orientierten Auslegung der Ausnahmeregelung für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben beruht.

Seit der grundlegenden Entscheidung des sechsten Senats des Bundesfinanzhofs vom 9.5.1974 unter dem Aktenzeichen VI R 161/72 setzt die höchstrichterliche Rechtsprechung in fast allen hierzu ergangenen Entscheidungen voraus, dass solche Einnahmen bzw. Ausgaben über den Wortlaut hinaus innerhalb des 10-Tages-Zeitraums vor oder nach Ende des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit

fällig geworden sind.

Begründet hat der Bundesfinanzhof dies damit, dass die Vorschrift Zufallsergebnisse vermeiden wolle, die allerdings eintreten, wenn jede zu irgendeinem beliebigen Zeitpunkt des Kalenderjahres fällige Ausgabe bzw. Einnahme auch dann noch diesem Kalenderjahr zugerechnet wird, wenn sie erst kurz nach Beginn des folgenden Kalenderjahres erbracht wurde. Ein Verzicht auf die Fälligkeit würde auf eine Übertragung der für die Bilanzaufstellung geltenden Grundsätze hinauslaufen und damit den Sinn und Zweck erheblich überschreiten. Sowohl Finanzverwaltung als auch das vorherrschende Schrifttum vertreten eine identische Meinung. Wer diesbezüglich weitere Literaturfundstellen braucht, kann diese in der Urteilsbegründung finden.

Tatsächlich ist es zwar so, dass der Wortlaut der Vorschrift zur Fälligkeit der in Rede stehenden Einnahme bzw. Ausgabe nichts sagt. Der Wortlaut setzt weder die Fälligkeit voraus, noch hält er sie für ausdrücklich verzichtbar. Systematische und teleologische Erwägungen gebieten es allerdings, nur dann die Ausnahmvorschrift des § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG anzuwenden, wenn die zu beurteilende Einnahme bzw. Ausgabe nicht nur kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehört, geleistet wird, sondern innerhalb jenes Zeitraums auch fällig geworden ist. Insoweit ist in der Praxis bei Anwendung der Ausnahmeregelung zum Zufluss- und Abflussprinzips auch die Fälligkeit einer Einnahme bzw. Ausgabe zu beachten.

Hinweis:

Zur weiteren sehr ausführlichen Urteilsbegründung sei insoweit auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs unter dem Aktenzeichen X R 2/21 vom 16.2.2022 verwiesen.

## **9. Für Eltern: Online-Kindergeldantrag ohne Ausdrucken und Unterschrift ist möglich!**

Bisher war es für Kundinnen und Kunden der Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit bereits möglich, einen Kindergeldantrag für ihr neugeborenes Kind über das Internetportal online auszufüllen. Danach war mit der Digitalisierung jedoch leider Schluss. Dies ist nun anders und wesentlich komfortabler geregelt. Bisher musste nämlich der online ausgefüllte Antrag ausgedruckt und unterzeichnet werden, bevor er eingereicht werden konnte.

Nun macht es die Familienkasse gemeinsam mit dem bayerischen Landesamt für Steuern möglich, mittels ELSTER-Zertifikat den Antrag auf Kindergeld ohne Ausdruck und händische Unterschrift zu stellen. Somit erfolgt die Übertragung des Kindergeldantrages vollständig elektronisch.

Mit diesem Angebot erreicht die Familienkasse einen weiteren Abbau von Bürokratie und unterstützt Familien durch einen digitalen und weniger aufwendigen Online-Antrag, wie die Bundesagentur für Arbeit es in ihrer Presseinformation Nummer 25 vom 18.5.2022 betont.

Die Nutzung von ELSTER ist jedoch optional. Der Antrag auf Kindergeld bei der Geburt kann auch ohne dieses Zertifikat weiterhin online ausgefüllt und dann unterschrieben und in Papierform eingereicht werden.

**Hinweis:**

Das ELSTER-Zertifikat kann bei der Finanzverwaltung elektronisch beantragt werden und bietet ein Höchstmaß an Schutz und Sicherheit für die Übertragung der vertraulichen Daten. Weitere Infos dazu finden Sie auf [www.elster.de](http://www.elster.de).

**Hinweis:** Die in diesem Mandantenbrief enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Sie dienen nur der allgemeinen Information und ersetzen keine qualifizierte Beratung in konkreten Fällen. Eine Haftung für den Inhalt dieses Informationsschreibens kann daher nicht übernommen werden.

**Hinweis:** Die in diesem Mandantenbrief enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Sie dienen nur der allgemeinen Information und ersetzen keine qualifizierte Beratung in konkreten Fällen. Eine Haftung für den Inhalt dieses Informationsschreibens kann daher nicht übernommen werden.