

## Steuerblick November 2022

### Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

1. Auslandstätigkeitserlass aktualisiert	1
2. Schlussabrechnung zu den Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen	2
3. Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz	2
4. Energiepreispauschale (EPP)	2
5. Nicht abziehbare Schuldzinsen bei Überentnahmen: Anwendung der Regelungen auf Einnahmenüberschussrechner	3
6. Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen	4
7. Mit dem Jahressteuergesetz 2022 angekündigte Gesetzesänderungen für Kapitalanleger	4
8. Veräußerung einer privat genutzten Immobilie – Steuerliche Nichterfassung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	5

#### 1. Auslandstätigkeitserlass aktualisiert

Die FinVerw hat den **Auslandstätigkeitserlass** aktualisiert (BMF v. 10.6.2022, Az. IV C 5 – S 2293/19/10012 :001). Der sog. Auslandstätigkeitserlass – der den früheren Montageerlass ersetzt hat – stellt bestimmte Arbeitnehmereinkünfte bei Auslandstätigkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Förderung der deutschen Exportwirtschaft von der Einkommensteuer/Lohnsteuer frei. Er gilt für beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Arbeitslohn

- für ein gegenwärtiges Dienstverhältnis,
- von einem inländischen Arbeitgeber,
- für eine begünstigte Tätigkeit,
- nicht aus einer inländischen öffentlichen Kasse – einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbank –
- gezahlt wird und mit dem Tätigkeitsstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das sich auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Nun wurde eine **Mindestbesteuerung** aufgenommen. Der Auslandstätigkeitserlass gilt nur, soweit der Stpfl. nachweist, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn abzüglich der damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten) in dem Staat, in dem die

Tätigkeit ausgeübt wird, einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer in einer durchschnittlichen Höhe von mindestens 10 % unterliegen, und dass die auf die Einkünfte festgesetzte Steuer entrichtet wurde.

Mit den meisten Staaten bestehen Doppelbesteuerungsabkommen, in denen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Lohnneinkünften enthalten sind, so dass der Auslandstätigkeitserlass hier nicht gilt. Der Auslandstätigkeitserlass hat derzeit aber z.B. Bedeutung für Tätigkeiten in Afghanistan, Brasilien, Chile, Dominikanische Republik, Hongkong, Libyen, Nigeria, Peru und Saudi-Arabien.

**Hinweis:**

Der geänderte Auslandstätigkeitserlass ist ab dem Kalenderjahr 2023 anzuwenden.

## **2. Schlussabrechnung zu den Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen**

Die **Anträge auf Überbrückungshilfen** sowie November- und Dezemberhilfen, die über prüfende Dritte eingereicht wurden, wurden häufig auf Basis von Umsatzprognosen und prognostizierten Kosten bewilligt. Auf Grundlage der tatsächlichen Umsatzzahlen und Fixkosten muss eine Schlussabrechnung durch die prüfenden Dritten erfolgen. Nach Prüfung durch die Bewilligungsstelle wird im Schlussbescheid eine endgültige Förderhöhe mitgeteilt. Das kann je nach gewählten Programmen zu einer Bestätigung der erhaltenen Mittel oder zu einer Nach- oder Rückzahlung führen.

Die Frist zur Einreichung der Schlussabrechnung wurde nun **bis zum 30.6.2023** verlängert. Im Einzelfall kann eine Verlängerung der Schlussabrechnung bis zum 31.12.2023 beantragt werden.

**Handlungsempfehlung:**

Die Schlussabrechnung ist zwingend; ansonsten werden die bislang ausgezahlten Hilfen zurückgefordert.

## **3. Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz**

Bei Einnahmenüberschussrechtern wurde der Versuch unternommen, die Firmenwagenbesteuerung dadurch zu „optimieren“, dass ein Leasingfahrzeug eingesetzt wird und bei Übernahme des Fahrzeugs eine hohe Leasingsonderzahlung geleistet wird. In den Folgejahren ergeben sich dann entsprechend geringe Leasingraten und damit geringe Fahrzeugkosten. Der geldwerte Vorteil sollte dann mittels der von der FinVerw akzeptierten Kostendeckelung, also der Begrenzung des geldwerten Vorteils auf die tatsächlichen Fahrzeugaufwendungen, gering gehalten werden.

Die FinVerw erkannte dieses Modell nicht an und wollte vielmehr auch bei einem Einnahmenüberschussrechner die Leasingsonderzahlung für Zwecke der Berechnung der Gesamtkosten im Rahmen der Kostendeckelung auf die Laufzeit des Leasingvertrages verteilen. Diese Sichtweise bestätigt nun der BFH in drei inhaltlich gleich lautenden Entscheidungen vom 17.5.2022 (Az. VIII R 26/20, VIII R 21/20, VIII R 11/20) und kippte damit dieses Gestaltungsmodell. Im Rahmen dieser Kostendeckelungsregelung ist die geleistete Leasingsonderzahlung für Zwecke der Berechnung des Entnahmewerts als vorausbezahltes Nutzungsentgelt zu behandeln und daher auf die Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen.

**Handlungsempfehlung:**

Im Rahmen der Kostendeckelung ist also nicht ausschließlich auf die Fahrzeugkosten laut Rechnungslegung – hier: Einnahmenüberschussrechnung – abzustellen.

## **4. Energiepreispauschale (EPP)**

In den meisten Fällen wurde die Energiepreispauschale i.H.v. 300 € (abzgl. der darauf entfallenden Lohnsteuer) mit der Lohnabrechnung für September 2022 an die Arbeitnehmer ausgezahlt. Arbeitnehmer erhalten die EPP vom inländischen Arbeitgeber ausgezahlt, wenn sie unbeschränkt steuerpflichtig sind und am 1.9.2022

– in einem gegenwärtigen ersten Dienstverhältnis stehen und

- (a) in eine der Steuerklassen I bis V eingereiht sind oder (b) im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung pauschal besteuerten Arbeitslohn beziehen („Minijobber“) und dem Arbeitgeber schriftlich bestätigen, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt.
- Auch in den Fällen des Bezugs von Lohnersatzleistungen, die zum Bezug der EPP berechtigen (z.B. Krankengeld, Elterngeld, Kurzarbeitergeld), hat der Arbeitgeber die EPP an den Arbeitnehmer auszus zahlen.

In bestimmten Fällen wird dagegen die EPP nicht durch den Arbeitgeber ausgezahlt, sondern es muss eine Einkommensteuer-Veranlagung für 2022 erfolgen, mit der dann ohne Antrag durch das Finanzamt die EPP festgesetzt wird. Dies betrifft folgende Fälle:

- Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, Lohnsteuer-Anmeldungen abzugeben (z.B., weil die Höhe der Arbeitslöhne so gering ist, dass keine Lohnsteuer anfällt, oder der Arbeitgeber ausschließlich geringfügig Beschäftigte (Minijobber) hat, bei denen die Lohnsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG pauschal erhoben wird) oder
- der Arbeitgeber mit jährlichem Anmeldezeitraum hat auf die Auszahlung an den Arbeitnehmer verzichtet oder
- der Arbeitnehmer hat in den Fällen der Pauschalbesteuerung bei Minijobs dem Arbeitgeber nicht schriftlich bestätigt, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt oder
- der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt oder eine Aushilfskraft in der Land- und Forstwirtschaft.
- Weiterhin sind Arbeitnehmer betroffen, die am 1.9.2022 nicht in einem ersten Dienstverhältnis standen, ein solches aber zu einem anderen Zeitpunkt in 2022 gegeben ist.
- Auch bisher beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die in 2022, aber nach dem 1.9.2022 nach Deutschland umgezogen sind, also ein Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht erfolgte, erhalten die EPP.
- Ebenso bei einem im Inland wohnenden Arbeitnehmer, der im Ausland beschäftigt ist (Grenzpendler/Grenzgänger). Der Anspruch auf die EPP besteht unabhängig davon, ob Deutschland auch das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn zusteht. Der ausländische Arbeitgeber zahlt jedoch keine EPP nach deutschem Recht. Die Arbeitnehmer erhalten die EPP von ihrem Finanzamt über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022.

#### **Handlungsempfehlung:**

In diesen Fällen muss also für 2022 zwingend eine Einkommensteuer-Veranlagung beantragt werden, damit auf diesem Weg die EPP ausgezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn ansonsten kein Grund bzw. keine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht.

#### **Hinweis:**

Liegt kein Arbeitsverhältnis vor, aber Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, so wird die EPP grds. durch Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlung zum 10.9.2022 ausgezahlt. Ggf. erfolgt die Festsetzung und Auszahlung jedoch erst mit der Einkommensteuer-Veranlagung für 2022, so z.B., wenn bisher keine Vorauszahlungen festgesetzt waren. Ein gesonderter Antrag ist hierfür nicht erforderlich.

## **5. Nicht abziehbare Schuldzinsen bei Überentnahmen: Anwendung der Regelungen auf Einnahmenüberschussrechner**

Schuldzinsen für betrieblich veranlasste Kredite mindern im Grundsatz als Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn. Der Schuldzinsenabzug ist steuerlich aber eingeschränkt, wenn **Überentnahmen** bestehen. Hiermit sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen einerseits die Liquidität aus betrieblichen Einnahmen mittels Entnahme zur Finanzierung privater Investitionen verwendet wird und andererseits Betriebsausgaben über einen Kredit finanziert werden und im Ergebnis damit die Fremdfinanzierung der privaten Investitionen in den steuerlich relevanten Bereich verlagert und die entsprechenden Zinsen steuerwirksam würden.

Die gesetzliche Regelung zur Verhinderung solcher Gestaltungen erfordert eine zweistufige Prüfung:

- Zunächst ist im ersten Schritt zu klären, ob der betreffende Kredit eine betriebliche oder private Schuld ist. Insoweit ist die Verwendung des Kredits entscheidend.
- Sodann ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen abziehbar sind. Betriebliche Schuldzinsen sind dann nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt. Insoweit erfolgt also eine periodenübergreifende Betrachtung. So können Schuldzinsen in einem Wirtschaftsjahr auch dann nicht abziehbar sein, wenn in diesem Jahr selbst keine Überentnahme zu verzeichnen ist, denn die nicht abziehbaren Schuldzinsen können auch ausschließlich auf den Überentnahmen früherer Jahre beruhen.
- Die nicht abziehbaren Schuldzinsen sind zudem gedeckelt auf die tatsächlichen Schuldzinsen abzüglich eines unschädlichen Betrags von 2 050 € und abzüglich der Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.
- Der BFH hat nun mit Urteil vom 17.5.2022 (Az. VIII R 38/18) entschieden, dass auch bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschussrechnung periodenübergreifend zu ermitteln ist, ob im betrachteten Gewinnermittlungszeitraum Überentnahmen vorliegen. Überentnahmen sind bei Einnahmenüberschussrechnern allerdings anders als bei bilanzierenden Stpfl. nicht auf die Höhe eines niedrigeren negativen Kapitalkontos zu begrenzen, das zum Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums nach bilanziellen Grundsätzen vereinfacht durch Gegenüberstellung der Aktiv- und Passivposten fiktiv ermittelt wird.

#### **Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass auch bei Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschussrechnung – also insbesondere bei Freiberuflern und kleineren Gewerbetreibenden – die gesetzliche Begrenzung des Abzugs betrieblicher Schuldzinsen zu beachten ist. Auch bei diesen müssen Entnahmen und Einlagen ermittelt werden und die Berechnung etwaiger Überentnahmen periodenübergreifend fortgeschrieben werden. Bei der Größe „Gewinn“ ist bei solchen Einnahmenüberschussrechnern auf den steuerlichen Gewinn abzustellen. Relevant ist dies allerdings nur dann, wenn tatsächlich auch betriebliche Schuldzinsen anfallen.

## **6. Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen**

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen hat als gesetzliche Voraussetzung, dass der Rechnungsbetrag **auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben** wird. Insoweit hat der BFH mit Urteil vom 9.6.2022 (Az. VI R 23/20) entschieden, dass diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, wenn die Gutschrift des Rechnungsbetrags im Wege der Aufrechnung durch Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Stpfl. bei der leistungserbringenden GmbH erfolgt. Im Urteilsfall war der Stpfl. von Beruf Dachdeckermeister und an der XY-GmbH beteiligt. Er beauftragte diese im Streitjahr mit Abdichtungs- und Reparaturarbeiten an seinem Wohnhaus. Die ihm hierfür gestellte Rechnung beglich der Stpfl. im Wege der Aufrechnung über sein Gesellschafterverrechnungskonto.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die formelle Ermäßigungsvoraussetzung, dass die Zahlung (der Rechnung) auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt, verlangt die Gutschrift des Rechnungsbetrags auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut. Dies ist auch in solchen Konstellationen dringend zu beachten, d.h. der Gesellschafter muss dann den Rechnungsbetrag von seinem privaten Bankkonto auf das Bankkonto der GmbH überweisen.

## **7. Mit dem Jahressteuergesetz 2022 angekündigte Gesetzesänderungen für Kapitalanleger**

Vorgelegt wurde der Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022. Dieses sieht auch Änderungen für Bezieher von Kapitaleinkünften vor:

**Sparer-Pauschbetrag:** Mit Wirkung ab 2023 soll der Sparerpauschbetrag von derzeit 801 € auf 1 000 € bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 1 602 € auf 2 000 € angehoben werden.

Verluste aus Kapitaleinkünften: Verluste aus Kapitaleinkünften dürfen nur die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt, mindern. Insoweit ist die Verlustverrechnung also ausdrücklich auf diese Einkunftsart beschränkt. Bei Ehegatten gilt dies nach aktuellem Recht darüber hinaus ausdrücklich für den einzelnen Ehegatten. Mit Wirkung ab dem Jahr 2022 soll nun eine ehedattenübergreifende Verlustverrechnung eingeführt werden.

**Handlungsempfehlung:**

Soweit die Ehegatten eigene Konten/Depots führen, muss bei der Depotbank bis zum 15.12.2022 eine Verlustbescheinigung angefordert werden. Diese bescheinigten, noch nicht ausgeglichenen Verluste können dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung mit positiven Erträgen aus Kapitalvermögen aus anderen Depots/Konten des Ehegatten verrechnet werden, wenn die vorgesehene Gesetzesänderung wie aktuell vorgesehen umgesetzt wird.

**Hinweis:**

Das Gesetzgebungsverfahren wird voraussichtlich erst gegen Ende 2022 abgeschlossen sein, so dass auch erst dann die endgültigen Regelungen feststehen.

## **8. Veräußerung einer privat genutzten Immobilie – Steuerliche Nichterfassung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken**

Wird eine im steuerlichen Privatvermögen gehaltene Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, so wird der realisierte Veräußerungsgewinn grundsätzlich steuerlich erfasst. Insoweit besteht eine in der Praxis wichtige Rückausnahme – die dann eben zur steuerlichen Nichterfassung des Veräußerungsgewinns führt – wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Dies setzt nach der Rechtsprechung voraus, dass die Wohnimmobilie mindestens im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Konkret bedeutet dies, wie nun der BFH mit zwei gleichlautenden Bescheiden vom 3.8.2022 (Az. IX B 16/22 und IX B 17/22) bestätigt und konkretisiert:

- Ausreichend ist eine zusammenhängende Nutzung von einem Jahr und zwei Tagen – wobei sich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auf das gesamte mittlere Kalenderjahr erstrecken muss, während die eigene Wohnnutzung im zweiten Jahr vor der Veräußerung und im Veräußerungsjahr nur jeweils einen Tag zu umfassen braucht.
- Wird – so lag der Streitfall – die maßgebliche Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung überhaupt nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kommt die Ausnahmvorschrift nicht zur Anwendung und es erfolgt eine steuerliche Erfassung der Veräußerung.
- Maßgebend sind demnach das Kalenderjahr der Veräußerung und die beiden vorangegangenen Kalenderjahre.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist mithin eine entsprechende zeitliche Planung vorzunehmen. Materiell kann dies sehr hohe Bedeutung erlangen.

Mit freundlichen Grüßen