

### Mandanten-Information

04

#### Die Themen der Ausgabe Juli / August 2021

- **Ist-Besteuerung im Gründungsjahr**
- **Kaufpreisaufteilung für ein bebautes Grundstück**
- **Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug**
- **Fristverlängerung beim Corona-Bonus**
- **Ermittlung der ortsüblichen Miete**
- **Behandlung von Erhaltungsaufwendungen**

Diese Mandanten-Information beruht auf dem Rechtsstand 28.5.2021.

#### STEUER- & WIRTSCHAFTSRECHT

##### Unternehmer

#### Ist-Besteuerung im Gründungsjahr

Das Finanzamt kann die Gestattung der Ist-Besteuerung zurücknehmen, wenn der Unternehmer unrichtige Angaben hinsichtlich seines voraussichtlichen Gesamtumsatzes gemacht hat. Die Höhe des Gesamtumsatzes im Gründungsjahr ist nach den voraussichtlichen Verhältnissen des Gründungsjahres zu ermitteln und auf das gesamte Jahr hochzurechnen; dabei sind die Grundsätze der sog. Soll-Besteuerung anzuwenden, so dass es auf die Erbringung der Leistung des Unternehmers und nicht auf die Bezahlung durch den Kunden ankommt.

**Hintergrund:** Die Corona-Krise führt bei vielen Steuerzahlern zu erheblichen finanziellen Belastungen. Bereits zweimal hat der Gesetzgeber hierauf reagiert und sog. Corona-Steuerhilfegesetze verabschiedet. Nun haben Bundestag und Bundesrat das sog. Dritte Corona-Steuerhilfegesetz verabschiedet. Im Laufe des Verfahrens wurde das Gesetz um einen sog. vorläufigen Verlustrücktrag bei der Steuerfestsetzung für 2020 erweitert.

**Sachverhalt:** Die Klägerin war eine am 20.9.2011 gegründete GbR, die Photovoltaikanlagen errichtete. Sie beantragte beim Finanzamt die Ist-Besteuerung und er-

klärte, dass sie im Jahr 2011 voraussichtlich Umsätze i. H. von 30.000 € erzielen würde. Das Finanzamt gestattete daraufhin am 15.12.2011 die Ist-Besteuerung. Die Klägerin hatte allerdings im November 2011 bereits einen Vertrag über die Errichtung einer Photovoltaikanlage zum Gesamtpreis von ca. 1.258.000 € netto abgeschlossen und für die Montage ein Teilentgelt von 450.000 € zzgl. Umsatzsteuer vereinbart. Im Dezember schloss sie die Montage ab und stellte ihrem Auftraggeber 450.000 € zzgl. USt in Rechnung. Der Auftraggeber zahlte ihr noch im Jahr 2011 einen Teilbetrag von ca. 78.000 €. Als das Finanzamt davon erfuhr, nahm es die Gestattung der Ist-Besteuerung zurück.

**Entscheidung:** Der BFH wies die Klage ab:

- Die Gestattung der Ist-Besteuerung war rechtswidrig, weil der voraussichtliche Gesamtumsatz der Klägerin den im Jahr 2011 gültigen Höchstbetrag von 500.000 € übersteigen würde. Im Jahr der Gründung ist der tatsächliche Umsatz nach den tatsächlichen Verhältnissen des Unternehmers zu ermitteln und auf das Jahr hochzurechnen.
- Hierbei gelten die Grundsätze der Soll-Besteuerung, sodass es auf die Ausführung der Leistungen/Teilleistungen der Klägerin ankommt. Die Ist-Besteuerung gilt nicht, weil die ursprüngliche Gestattung zurückgenommen worden ist.
- Aufgrund ihres Vertrags über die Errichtung einer Photovoltaikanlage konnte die Klägerin jedenfalls mit einem Teilentgelt für die Montage in Höhe von 450.000 € rechnen. Unbeachtlich ist, dass sie das

Entgelt im Jahr 2011 nur teilweise, nämlich in Höhe von 78.000 €, erhalten hat; denn die Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes im Jahr 2011 richtet sich nach der Soll-Besteuerung, also auf Grundlage der ausgeführten Leistungen/Teilleistungen.

- Da die Klägerin im September gegründet wurde, im Jahr 2011 also nur vier Monate existierte, war der zu erwartende Umsatz von 450.000 € auf das gesamte Jahr hochzurechnen, so dass sich ein Gesamtumsatz von 1.350.000 € ergab, der deutlich über der damaligen Umsatzgrenze für die Ist-Besteuerung von 500.000 € lag.

**Hinweise:** Für die Ermittlung des Gesamtumsatzes im Gründungsjahr zwecks Ist-Besteuerung gelten ähnliche Grundsätze wie für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Gründungsjahr. Beim Kleinunternehmer wird ebenfalls der tatsächliche Gesamtumsatz in einen Jahresumsatz umgerechnet und dann geprüft, ob die hier geltende Umsatzgrenze eingehalten wird.

## Kaufpreisaufteilung für ein bebautes Grundstück

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat eine neue Arbeitshilfe zur Aufteilung des Kaufpreises für ein bebautes Grundstück auf den Grund und Boden und auf das Gebäude veröffentlicht, nachdem die bisherige Arbeitshilfe vom BFH verworfen worden war. Die neue Arbeitshilfe sieht neben dem bisherigen Sachwertverfahren auch das Ertragswert- sowie das Vergleichswertverfahren vor.

**Hintergrund:** Beim Kauf eines bebauten Grundstücks, das zur Einkünfteerzielung eingesetzt, also vermietet oder betrieblich genutzt wird, muss der Kaufpreis auf den Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufgeteilt werden. Nur der Gebäudeanteil kann abgeschrieben werden, während der Grund- und Bodenanteil nicht abgeschrieben wird. Das BMF hatte vor einigen Jahren eine Arbeitshilfe veröffentlicht, die ein Berechnungsprogramm für die Aufteilung enthielt, welches jedoch ausschließlich auf dem sog. Sachwertverfahren beruhte. Der BFH hat diese Arbeitshilfe in einem Urteil aus dem letzten Jahr als ungeeignet erachtet, weil sie nur das Sachwertverfahren vorsah und weil Regionalisierungsfaktoren unberücksichtigt blieben, die gerade in Ballungsgebieten bedeutsam sind.

### Wesentlicher Inhalt des Schreibens:

- Die neue Arbeitshilfe enthält mehrere Berechnungsmodi, nämlich das Ertragswertverfahren, das Vergleichswertverfahren sowie – wie bisher – das Sachwertverfahren. Das Vergleichswertverfahren ist bei

Eigentumswohnungen sowie bei Ein- und Zweifamilienhäusern anwendbar. Das Ertragswertverfahren gilt für Mietwohngrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und Geschäftsgrundstücke, aber auch für Eigentumswohnungen und Ein- und Zweifamilienhäuser, sofern es keinen Vergleichswert gibt. Und das Sachwertverfahren kann bei allen anderen Grundstücken angewendet werden.

- Bei jeder dieser Methoden wird zunächst der Grund und Boden bewertet, indem die Fläche des Grundstücks mit dem Bodenrichtwert multipliziert wird. Dies gilt unabhängig vom jeweils anzuwendenden Verfahren.
- Anschließend wird je nach Art des Grundstücks das Vergleichswert-, Ertragswert oder Sachwertverfahren angewendet, um den Gebäudewert zu ermitteln. Abschließend werden der Gebäudewert und der Grund- und Bodenwert ins Verhältnis zum Kaufpreis gesetzt und daraus der jeweilige Anteil abgeleitet.

**Hinweise:** Abzuwarten ist, ob sich nach der neuen Arbeitshilfe bei Anwendung des Vergleichswert- oder Ertragswertverfahrens wirklich höhere Gebäudeanteile ergeben.

Die Arbeitshilfe ist **nicht verbindlich**, so dass die Kaufpreisaufteilung auch auf andere Art vorgenommen werden kann, z. B. mit Hilfe eines Sachverständigengutachtens oder anhand einer im Kaufvertrag vorgenommenen Kaufpreisaufteilung. Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung wird vom Finanzamt allerdings häufig nicht akzeptiert, weil der sich nach der vertraglichen Aufteilung ergebende Grund- und Bodenanteil meist niedriger ist als der sich unter Anwendung des Bodenrichtwerts ergebende Betrag.

## Arbeitgeber/Arbeitnehmer

### Geldleistung oder Sachbezug

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat zur Abgrenzung zwischen einer Geldleistung und einem Sachbezug des Arbeitgebers Stellung genommen und erläutert anhand zahlreicher Beispiele, wann eine Geldleistung und wann ein Sachbezug, für den eine **Freigrenze** von aktuell 44 € monatlich gelten kann, vorliegt.

**Hintergrund:** Zum Arbeitslohn gehören sowohl Geldleistungen als auch Sachbezüge, also Einnahmen, die nicht in Geld bestehen. Das Gesetz gewährt derzeit bei Sachbezügen eine Freigrenze von monatlich 44 €, wenn

der Sachbezug zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Wird die Freigrenze um einen Cent überschritten, ist der gesamte monatliche Sachbezug steuerpflichtig.

Nach dem Gesetz gehören zu den Einnahmen in Geld auch zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. Zweckgebundene Gutscheine und entsprechende Geldkarten sind hingegen ein Sachbezug, sofern sie ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen beim Arbeitgeber oder bei einem Dritten berechtigen und ab dem 1.1.2022 zusätzlich die Kriterien des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes erfüllen.

### **Wesentlicher Inhalt des aktuellen BMF-Schreibens:**

#### **1. Zu den Sachbezügen gehören u.a.**

- die Gewährung von **Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherungsschutz** bei Abschluss einer entsprechenden Versicherung und Beitragszahlung durch den Arbeitgeber,
- die Gewährung von **Unfallversicherungsschutz**, soweit der Arbeitnehmer den Anspruch gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann und die Beiträge nicht pauschal besteuert werden,
- die Gewährung von **Papier-Essensmarken** und täglichen Zuschüssen zu Mahlzeiten (sog. digitale Essensmarken) sowie
- die Gewährung von **Gutscheinen oder Geldkarten**, die einen Bezug von Waren bzw. Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins aus seiner eigenen Produktpalette ermöglichen oder die einen Bezug von Waren bzw. Dienstleistungen aus einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen im Inland ermöglichen.

**Hinweis:** Hierzu gehören etwa wiederaufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel, Tankgutscheine oder Kundenkarten von Einkaufszentren. Erfasst werden auch Gutscheine oder Geldkarten, die sich auf eine sehr begrenzte Waren- oder Dienstleistungspalette (auch aus dem Ausland) beziehen, z. B. für Netflix oder für Bekleidung und Düfte. Schließlich gilt als Sachbezug auch die Gewährung von Gutscheinen oder Geldkarten, die für bestimmte soziale oder steuerliche Zwecke im Inland eingesetzt werden (sog. Zweckkarte), z. B. Verzehrkarten in einer sozialen Einrichtung oder Behandlungskarten für ärztliche Leistungen oder Reha-Maßnahmen.

#### **2. Zu den Geldleistungen gehören u.a.**

- eine Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer bei Abschluss einer **Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherung** und Beitragszahlung durch den Arbeitnehmer, wenn die Zahlung des Arbeitgebers mit der Auflage verbunden ist, dass der Arbeitnehmer mit einem vom Arbeitgeber benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag schließt,
- **zweckgebundene Geldleistungen oder nachträgliche Kostenerstattungen**, z. B. eine Geldzahlung des Arbeitgebers für den Erwerb eines Fahrrads oder die Erstattung des Kaufpreises für ein Fahrrad.

**Hinweise:** Geldleistung und Sachbezug sind grundsätzlich steuerpflichtig. Bei einem Sachbezug kann allerdings die monatliche Freigrenze von 44 € greifen, die ab 2022 auf 50 € erhöht wird. Außerdem lässt sich der Zeitpunkt des Zuflusses bei einem Sachbezug nicht immer zweifelsfrei bestimmen, wenn z. B. ein Gutschein gewährt wird. Ist der Gutschein beim Arbeitgeber einzulösen, kommt es auf den Zeitpunkt der Einlösung an. Ist der Gutschein bei einem Dritten einzulösen, erfolgt der Zufluss mit der Hingabe des Gutscheins, weil der Arbeitnehmer in diesem Moment einen Rechtsanspruch gegenüber dem Dritten erhält.

Zu beachten ist, dass Beiträge an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung stets zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, ohne dass die Freigrenze für Sachbezüge anwendbar ist.

Das BMF-Schreiben gilt ab dem 1.1.2020. Allerdings beanstandet es das BMF nicht, wenn Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen, aber nicht die Voraussetzungen des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes erfüllen, noch bis zum 31.12.2021 als Sachbezug anerkannt werden; insoweit ist dann die Freigrenze für Sachbezüge grundsätzlich anwendbar.

### **Fristverlängerung beim Corona-Bonus**

Die Auszahlungsfrist für den sog. Corona-Bonus wird erneut verlängert. Eine entsprechende Gesetzesänderung hat der Bundesrat am 28.5.2021 final beschlossen.

**Hintergrund:** Nach derzeitiger Rechtslage ist die steuerfreie Auszahlung des sog. Corona-Bonus an Arbeitnehmer i.H. von max. 1500 € bis zum 30.6.2021 möglich (s. hierzu unsere Mandanten-Information 2/2021). Diese Frist ist nun zum zweiten Mal verlängert worden und zwar bis zum 31.3.2022.

**Hinweis:** Erhöht wird der Bonus durch die Fristverlängerung nicht. Allerdings kann die Sonderzahlung in mehreren Teilbeträgen an Arbeitnehmer ausgezahlt werden.

## Vermieter

### Ermittlung der ortsüblichen Miete

Die ortsübliche Miete, die für die Prüfung des Werbungskostenabzugs bei den Vermietungseinkünften wichtig ist, ist vorrangig auf der Basis des örtlichen Mietspiegels zu ermitteln. Gibt es keinen Mietspiegel oder ist er nicht verwendbar, kann die ortsübliche Miete mithilfe eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder durch Auskunft aus einer Mietdatenbank oder unter Heranziehung mindestens dreier vergleichbarer Wohnungen ermittelt werden. Jede dieser drei letztgenannten Ermittlungsarten ist grundsätzlich gleichrangig.

**Hintergrund:** Bei der Vermietung von Wohnungen fallen regelmäßig Werbungskosten an. Der Gesetzgeber sieht eine anteilige Kürzung der Werbungskosten vor, wenn die Miete weniger als 66 % bzw. – seit 2021 – weniger als 50 % der ortsüblichen Miete beträgt.

**Sachverhalt:** Die Klägerin vermietete seit 2015 eine 57 qm große Wohnung in Thüringen an ihre Tochter zu einer Miete von 300 € monatlich zuzüglich einer Nebenkostenpauschale von 70 €. Die Tochter trug die monatliche Abschlagzahlung für den Strom in Höhe von 49 €. Eine weitere gleich große Wohnung im selben Haus vermietete die Klägerin an einen Fremdmietler für monatlich 500 € zuzüglich einer Nebenkostenpauschale von 78 €. Das Finanzamt erkannte die Werbungskosten für die an die Tochter vermietete Wohnung nur im Umfang von 64,01 % an. Hierbei ging es von einer ortsüblichen Miete von 578 € aus, so dass die von der Tochter gezahlten 370 € weniger als 66 % hiervon, nämlich 64,01 %, betragen.

**Entscheidung:** Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Sache zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht (FG) zurück:

- Bei der ortsüblichen Miete handelt es sich um die ortsübliche Kaltmiete (zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten) für vergleichbare Wohnungen, wie sie sich aus dem örtlichen Mietspiegel ergibt. Dies kann der einfache Mietspiegel, aber auch der qualifizierte Mietspiegel sein. Maßgeblich ist dabei die sich aus dem Mietspiegel ergebende Spanne für vergleichbare Wohnungen; es ist also nicht der Mittelwert anzusetzen.

Die Miete ist erst dann nicht mehr ortsüblich, wenn sie die Grenzwerte der Spanne über- oder unterschreitet.

- Die ortsübliche Miete ist nur dann nicht aus dem Mietspiegel abzuleiten, wenn es keinen Mietspiegel gibt oder der Mietspiegel nicht regelmäßig an die Marktentwicklung angepasst worden ist oder der Mietspiegel substantielle Defizite bei der Datenerhebung aufweist oder aus sonstigen Gründen einen mangelhaften Erkenntniswert hat. Gleiches gilt, wenn es sich um ein Sonderobjekt handelt, das nicht vom Mietspiegel erfasst wird.
- In den Fällen, in denen nicht auf einen Mietspiegel zurückgegriffen werden kann, kann die ortsübliche Miete aus einem Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder aus der Auskunft einer Mietdatenbank oder aus den Mieten für mindestens drei vergleichbare und mit Adresse, Lage und Stockwerk bezeichneten Wohnungen abgeleitet werden. Jeder dieser Ermittlungswege ist grundsätzlich gleichrangig.
- Im Streitfall darf die ortsübliche Miete nicht aus der anderen von der Klägerin vermieteten Wohnung abgeleitet werden. Vielmehr muss das FG zunächst den örtlichen Mietspiegel heranziehen und bei der Höhe der gezahlten Miete auch die von der Tochter gezahlte Abschlagzahlung für den Strom berücksichtigen, da es sich insoweit um einen abgekürzten Zahlungsweg handelt; die gezahlte Miete betrug damit 419 € (300 € + 70 € + 49 €).

**Hinweise:** Der BFH macht deutlich, dass vorrangig der örtliche Mietspiegel auszuwerten ist, um die ortsübliche Miete zu ermitteln. Erst wenn dieser nicht vorhanden oder nicht verwertbar ist, darf auf die Mieten für drei oder mehr vergleichbare Wohnungen zurückgegriffen werden; es ist also nicht möglich, nur die Mieten für ein oder zwei vergleichbare Wohnungen heranzuziehen. Der BFH hält damit an seiner bisherigen Rechtsprechung nicht mehr fest, nach der eine vergleichbare Mietwohnung im selben Haus als Vergleichsmaßstab herangezogen werden konnte.

### Behandlung nicht geltend gemachter Erhaltungsaufwendungen

Verteilt ein Vermieter größere Erhaltungsaufwendungen für seine im Privatvermögen befindliche Immobilie auf mehrere Jahre und stirbt er vor Ablauf des Verteilungszeitraums, kann der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Todesjahr in einer Summe als Werbungskosten des verstorbenen Vermieters abgezogen werden. Der noch nicht berücksichtigte Teil geht

also nicht auf die Erben über und kann daher auch nicht von den Erben steuerlich fortgeführt werden.

**Hintergrund:** Vermieter können größere Aufwendungen für den Erhalt ihrer Immobilie, die nicht zum Betriebsvermögen gehört, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen.

**Sachverhalt:** Der Ehemann der Klägerin hatte eine Immobilie vermietet, die zu seinem Privatvermögen gehörte. In den Jahren 2012 bis 2015 hatte er größere Erhaltungsaufwendungen getätigt, die er auf fünf Jahre steuerlich verteilen wollte. Er verstarb im Januar 2016. Zu diesem Zeitpunkt belief sich der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen auf 30.000 €. Die Klägerin machte diesen Betrag in der gemeinsamen Steuererklärung für 2016 als Werbungskosten des Ehemanns geltend. Das Finanzamt erkannte nur den auf den Januar 2016 entfallenden Anteil an. Es war der Ansicht, dass der Restbetrag von der Erbengemeinschaft fortgeführt werden müsse.

**Entscheidung:** Der BFH gab der Klage statt und erkannte Werbungskosten für 2016 in Höhe von 30.000 € an:

- Die gesetzliche Verteilungsmöglichkeit größerer Erhaltungsaufwendungen auf zwei bis fünf Jahre soll dem Steuerpflichtigen Vorteile beim Steuersatz verschaffen. Dieser Zweck würde vereitelt werden, wenn der beim Tod verbleibende Restbetrag nicht mehr beim verstorbenen Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könnte. Daher kann der verbleibende Teil im Veranlagungszeitraum des Todesjahres als Werbungskosten des verstorbenen Vermieters abgezogen werden.

- Der Todesfall ist vergleichbar mit der Veräußerung der Immobilie, der Einlage der Immobilie in ein Betriebsvermögen oder der Beendigung der Vermietung. In diesen Fällen lässt der Gesetzgeber den vollständigen Abzug des noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen zu. Die Vergleichbarkeit ergibt sich daraus, dass in all diesen Fällen keine Einkünfte aus Vermietung mehr erzielt werden.
- Ein Abzug des verbleibenden Betrags der Erhaltungsaufwendungen beim Ehemann ist auch deshalb geboten, weil die Aufwendungen seine Leistungsfähigkeit gemindert hatten. Deshalb scheidet auch ein Abzug des verbleibenden Betrags bei den Erben aus. Hierfür fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage. Diese wäre aber erforderlich, weil der verstorbene Vermieter und die Erben unterschiedliche Rechtssubjekte sind.

**Hinweise:** Der BFH widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung, die in ihren Richtlinien eine Fortführung des verbleibenden Betrags der Erhaltungsaufwendungen beim Erben zulässt. Der BFH macht deutlich, dass die Rechtsprechung an die Verwaltungsrichtlinien nicht gebunden ist. Außerdem widersprechen die Richtlinien dem Gesetz, das eine Vererbbarkeit von Verlusten und Aufwendungen nicht zulässt.

Es wirkt sich beim Steuersatz aus, ob der verbleibende Betrag beim verstorbenen Vermieter oder bei seinen Erben geltend gemacht wird. Außerdem ist die Abzugshöhe unterschiedlich; denn nach dem aktuellen BFH-Urteil wird im Todesjahr der gesamte Restbetrag abgezogen, während bei einer Fortführung durch die Erben der gesamte Verteilungszeitraum ausgeschöpft worden wäre.