

Mandanteninformation
Wesentliche, vollzogene oder geplante
Änderungen
im Steuer- und Wirtschaftsrecht

1. Halbjahr 2023



Inhaltsverzeichnis

1.	Transparenzregister: Verpflichtung zur Abgabe von Unstimmigkeitsmeldungen – Auslauf der Übergangsfrist zum 31.03.2023	3
2.	Karenzfrist bei der Offenlegung von Jahresabschlüssen auf den 31.12.2021	4
3.	Nachhaltigkeitsberichterstattung bei Unternehmen der öffentlichen Hand	4
4.	Konsequenzen des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz für Unternehmen der öffentlichen Hand	6
5.	Schlussabrechnung November- und Dezemberhilfe	7
6.	DAC 7 Richtlinie - Prüfungserleichterung bei Vorhandensein eines Tax Compliance Management System (TCMS)	8
7.	Einspruch gegen den Bescheid über den Grundsteuerwert auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.2022	9
8.	Neuregelung der Anzeigepflichten durch die Grundsteuerreform	10
9.	Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer	11
10.	Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen	11
11.	Umsatzsteuerliche Behandlung der privaten Nutzung von (Elektro-) Fahrzeugen und der Überlassung von (Elektro-) Fahrrädern an Arbeitnehmer	13
12.	Umsatzsteuer auf private Nutzung von Dienstwagen	14
13.	Gaskrise und steuerlicher Querverbund	15
14.	Zur Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einem Blockheizkraftwerk; BFH-Urteil vom 15. März 2022, V R 34/20	16
15.	Steuerliche Entlastung für kleinere Photovoltaikanlagen ab 2022 und 2023	17
16.	Weitere Ausgewählte Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2022	19
17.	Fragebögen zur umsatzsteuerlichen Erfassung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts - BMF-Schreiben vom 28. Juli 2022	21
18.	Vorsteuerabzug einer Gemeinde für den Bau einer kostenlos nutzbaren Touristenattraktion	22
19.	Anforderungen an eine entgeltliche Nutzungsüberlassung zur Annahme eines steuerbaren Umsatzes im Sinne des Umsatzsteuergesetzes	23
20.	Umsatzsteuerliche Organschaft und unentgeltliche Wertabgabe	24
21.	Entwurf eines BMF-Schreibens vom 25.10.2022 zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - § 2b UStG; Vorsteuerabzug bei unternehmerisch tätigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts	25
22.	Umsatzsteuerliche Behandlung der Konzessionsabgabe	27
23.	Umfang steuerfreier Vermietungen nach § 4 Nr. 12 UStG – Vorlage EuGH	28
24.	Umsatzsteuerpflicht für Schwimmunterricht	29
25.	Umsatzsteuerentstehung bei Teilleistungen	29
26.	BMF-Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung	30

1. Transparenzregister: Verpflichtung zur Abgabe von Unstimmigkeitsmeldungen – Auslauf der Übergangsfrist zum 31.03.2023

Seit dem 01.08.2021 sind alle juristischen Personen des Privatrechts und eingetragenen Personengesellschaften verpflichtet die Eintragungen der in § 19 Abs. 1 Geldwäschegesetz (GwG) aufgeführten Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten einzuholen und der registerführenden Stelle unverzüglich zur Eintragung in das Transparenzregister mitzuteilen. Diese Verpflichtung besteht jedoch nicht nur für die erstmalige Eintragung, sondern auch bei einer Änderung der in § 19 Abs. 1 GwG zu erhebenden Daten. Je nach Gesellschaftsform bestanden bis zum 31.12.2022 Übergangsvorschriften. Eine weitere Übergangsvorschrift, die die Meldung von Unstimmigkeiten im Transparenzregister betrifft, wird am 31.03.2023 auslaufen. Betroffen hiervon sind jedoch lediglich die Unternehmen, die nach alter Rechtslage (bis 31.07.2021) auf eine Meldung zum Transparenzregister verzichten konnten.

Verpflichtete im Sinne des § 2 GwG haben im Rahmen des Geldwäschegesetzes besondere Pflichten. Sie prüfen Informationen zu den wirtschaftlich Berechtigten und gleichen diese mit den Angaben im Transparenzregister ab. Stellen Sie Unstimmigkeiten oder Abweichungen fest, sind sie nach § 23a GwG verpflichtet, diese unverzüglich an das Transparenzregister zu melden. Dies bedeutet aber nicht, dass Verpflichtete aktiv nach Unstimmigkeiten zu suchen haben. Vielmehr erfolgt die Überprüfung der Eintragung in das Transparenzregister lediglich im Rahmen der Aufnahme von Geschäftsbeziehungen.

Bezüglich des Vorliegens einer Unstimmigkeit führt das Bundesverwaltungsamt (BVA) in seinen FAQ aus: „Eine Unstimmigkeit liegt vor, wenn der Ersteller (der Unstimmigkeitsmeldung) eigene Erkenntnisse zu den wirtschaftlich Berechtigten hat [...] und diese von den im Transparenzregister erfassten Angaben abweichen.“ Diese Abweichungen können sich aus ganz privaten Vorgängen auf Ebene des wirtschaftlich Berechtigten (Umzug in einen anderen Wohnort, Heirat mit einer Änderung des Nachnamens, etc.) aber auch infolge gesellschaftsrechtlicher Änderungen (z. B. Änderung der Beteiligungsverhältnisse/Gesellschaftsstruktur, Tod des wirtschaftlich Berechtigten, etc.) ergeben, für welche eine Aktualisierung der Daten des wirtschaftlich Berechtigten im Transparenzregisters erforderlich ist, aber bisher noch nicht vorgenommen wurde. Eine laufende Überwachung des Eintrages im Transparenzregister ist somit angebracht. Aber auch offensichtliche Schreibfehler können eine Unstimmigkeitsmeldung bewirken.

Im Anschluss an eine Unstimmigkeitsmeldung werden Sie vom Transparenzregister zur Stellungnahme bzw. zur Überprüfung der gemeldeten Daten aufgefordert. Sofern Sie die Unstimmigkeit nicht oder nicht fristgerecht klären können, wird Ihr Fall an das BVA weitergeleitet. Dieses ist die zuständige Behörde für das Transparenzregister und kann Bußgelder verhängen. Sofern das BVA im Rahmen der anschließenden Überprüfung feststellt, dass gegen Meldevorschriften verstoßen wurde, wird ein Bußgeld von bis zu 150.000 Euro festgesetzt. In qualifizierten Fällen kann auch ein Bußgeld von bis zu 1 Mio. Euro und darüber hinaus festgesetzt werden. Bestandskräftige und unanfechtbare Bußgeldentscheidungen werden außerdem auf der Homepage des BVA veröffentlicht.

Weitere Erläuterungen zur Mitteilungspflicht der/des wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister können dem Hinweisblatt oder den FAQ des BVA entnommen werden, welche auf der Internetseite des Bundesverwaltungsamtes veröffentlicht sind.

2. Karenzfrist bei der Offenlegung von Jahresabschlüssen auf den 31.12.2021

Die Erstellung eines Jahresabschlusses gehört zu den grundlegenden Pflichten von Kaufleuten und Handelsgesellschaften. Bestimmte Unternehmen – insbesondere Kapitalgesellschaften – sind verpflichtet, ihre Rechnungslegungsunterlagen elektronisch offenzulegen, d. h. zu veröffentlichen oder zu hinterlegen. Rechnungslegungsunterlagen für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2022 beginnen, sind elektronisch beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen. Geschieht dies nicht rechtzeitig oder nicht vollständig, führt das Bundesamt für Justiz ein Ordnungsgeldverfahren durch.

Das Bundesamt für Justiz hat auf seiner Webseite eine Mitteilung veröffentlicht, wonach es in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Justiz gegen Unternehmen, deren gesetzliche Frist zur Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen für das Geschäftsjahr mit dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2021 am 31. Dezember 2022 endet, vor dem 11. April 2023 kein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 des Handelsgesetzbuchs einleiten wird. Damit sollen angesichts der anhaltenden Nachwirkungen der Ausnahmesituation der COVID-19-Pandemie die Belange der Beteiligten angemessen berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang möchten wir zusätzlich darauf hinweisen, dass Rechnungslegungsunterlagen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen, der das Unternehmensregister führenden Stelle elektronisch zu übermitteln sind.

3. Nachhaltigkeitsberichterstattung bei Unternehmen der öffentlichen Hand

Die EU hat sich im Pariser Klimaabkommen verpflichtet, die Treibhausgasemissionen bis 2030 um 55 % (Basis 1990) zu senken und bis 2050 klimaneutral zu werden. Um dieses Ziel zu erreichen, werden den Unternehmen konkrete Vorgaben gemacht. Ziel all dieser Vorgaben ist es, Finanzierungsmittel in nachhaltige Geschäftsmodelle zu leiten. Hierzu hat die EU die CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) am 16. Dezember 2022 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht, die am 5. Januar 2023 in Kraft getreten ist. Die CSRD löst die bisherige CSR-Richtlinie (Richtlinie 2014/95/EU) ab und ändert u.a. die Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU). Die EU-Mitgliedstaaten haben die neuen Vorschriften bis spätestens Juli 2024 in nationales Recht umzusetzen.

Neben erweiterter Pflichten in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird hierbei auch der Kreis der berichtspflichtigen Unternehmen ab dem Geschäftsjahr 2024 sukzessive erweitert. So haben die bereits bisher zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichteten Unternehmen von öffentlichen Interesse ab der Berichterstattung über das Geschäftsjahr 2024 die neuen Vorschriften anzuwenden. Ab dem Geschäftsjahr 2025 folgen alle übrigen großen Unternehmen im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB. Börsennotierte kleine und mittlere



Unternehmen (mit Ausnahme von Kleinunternehmen), kleine und nicht komplexe Kreditinstitute sowie unternehmenseigene Versicherungsunternehmen sollen ab dem Geschäftsjahr 2026 verpflichtend berichten.

Das nichtfinanzielle Reporting hat hierbei Ausführungen zu folgenden Angaben zu machen:

Allgemeine Angaben:

- Geschäftsmodell, Strategie und Konzepte
- Wichtige Leistungsindikatoren und Ziele
- Wichtige Leistungsindikatoren und Ziele
- Wichtige
- Nachhaltige Unternehmensführung
- Doppelte Wesentlichkeit und Sorgfaltspflicht
- Risiko- und Chancenmanagement

Themenspezifische Angaben:

- Umwelt
- Soziales
- Governanc
- Sektorspezifische Standards

Daneben umfasst die Nachhaltigkeitsberichterstattung auch die Darstellung der Kennzahlen nach der EU Taxonomie-Verordnung. Die Berichterstattung wurde im Lagebericht verortet.

Welche spezifischen inhaltlichen Bestandteile das nicht finanzielle Reporting beinhaltet, werden zukünftig die Berichtsstandards der Europäischen Beratungsgruppe für Rechnungslegung (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG) klarstellen. Die Entwürfe von derzeit 12 Standards (European Sustainability Reporting Standards - ESRS) wurden am 22. November 2022 an die Europäische Kommission übermittelt und befinden sich derzeit in einem Abstimmungsprozess.

Für Unternehmen der öffentlichen Hand ist die Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung derzeit noch unklar. Hier erfolgt die inhaltliche Berichterstattung im Lagebericht aufgrund von Landesvorschriften, Satzungen und Gesellschaftsverträgen die regelmäßig verlangen, das öffentliche Unternehmen unabhängig von ihrer tatsächlichen Größe wie große Kapitalgesellschaften zu berichten haben. Hierbei sind die Landesvorschriften heterogen und unterschiedlich formuliert. Insbesondere im Bereich der Vorschriften für den Lagebericht sind teilweise Spezialvorschriften und Ausnahmen vorgesehen. Das IDW hat sich diesbezüglich mit Schreiben vom 8. September 2022 an die Finanzminister der Länder sowie die für Innen- bzw. Kommunales zuständige Ministerien gewandt und auf die Notwendigkeit einer Klarstellung und einheitlichen Handhabung der Vorschriften für Unternehmen der öffentlichen Hand hingewiesen.

Sollte sich die Verpflichtung zukünftig aus dem § 289 HGB ergeben, dann sind Unternehmen der öffentlichen Hand, unabhängig von Ihrer Größe, nur aufgrund der jeweiligen Landesvorgaben, Satzungen und Gesellschaftsverträge die vorsehen, dass eine Aufstellung nach den für große Unternehmen geltenden Vorschriften zu erfolgen hat, unmittelbar verpflichtet eine Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Lagebericht aufzunehmen.

Wird die Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung an anderer Stelle aufgenommen, ist davon auszugehen, dass aufgrund der Vorbildfunktion der öffentlichen Hand, die Landesverordnungen entsprechend angepasst werden. Abzuwarten bleibt dann, ob hier ein

weiteres Größenkriterium festgelegt wird, um kleinere Unternehmen der öffentlichen Hand von der Berichtspflicht zu befreien.

Es bleibt somit abzuwarten, wie der deutsche Gesetzgeber die CRSD in deutsches Recht umsetzt und welche Berichtserfordernisse sich aus ESRS der EFRAG ergeben.

4. Konsequenzen des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz für Unternehmen der öffentlichen Hand

Das Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz – LkSG) ist am 1. Januar 2023 in Kraft getreten und verpflichtet Unternehmen mit mindestens 3.000 Arbeitnehmern ab dem 1. Januar 2023 und mit mindestens 1.000 Arbeitnehmern ab dem 1. Januar 2024 neun menschenrechtliche Sorgfaltspflichten im eigenen Geschäftsbereich sowie in ihren Lieferketten (unmittelbare Zulieferer und mittelbare Zulieferer) zu beachten.

Eine unmittelbare Verpflichtung kann sich somit auch für Unternehmen der öffentlichen Hand ergeben, da es für den persönlichen Anwendungsbereich des Gesetzes nicht auf die Rechtsform des Unternehmens ankommt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 LkSG). Somit ist der Unternehmerbegriff sehr weit gefasst und spezifiziert sich im Wesentlichen aus dem Merkmal der unternehmerischen Tätigkeit am Markt. Diese liegt vor, wenn einem Dritten eine Dienstleistung oder ein Produkt angeboten wird und dieses Anbieten in Konkurrenz zu anderen Marktteilnehmern geschieht. Insbesondere im Rahmen der Daseinsvorsorge bieten juristische Personen des öffentlichen Rechts in Konkurrenz zu anderen Marktteilnehmern u. a. Strom, Gas und Wasser und somit am Markt im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit an. Zu beachten ist hierbei, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Rechtsträger nur in Bezug auf seine unternehmerischen Tätigkeiten am Markt als Unternehmen im Sinne des LkSG anzusehen ist, sofern eine organisatorische Trennung von den übrigen Aufgabengebieten vorgenommen werden kann. Vor dem Hintergrund, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten regelmäßig in zwar rechtlich unselbständigen, aber mit einer gewissen organisatorischen Selbständigkeit ausgestatteten Eigenbetrieben bzw. eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen geführt werden, ist grundsätzlich eine organisatorische Trennung gegeben. Das Unternehmen im Sinne des LkSG umfasst somit nur einen oder mehrere Teilbereiche der juristischen Person des öffentlichen Rechts. Dies dürfte regelmäßig zur Folge haben, dass die 2. Voraussetzung zur Anwendung des LkSG, die Arbeitnehmeranzahl, nicht erfüllt ist.

Jedoch kann sich eine mittelbare Verpflichtung auch für Unternehmen unterhalb der Schwellenwerte ergeben, da die nach dem LkSG unmittelbar verpflichteten Unternehmen angehalten sind, die Einhaltung der sie betreffenden Sorgfaltspflichten im Wege vertraglicher Verpflichtungen an ihre unmittelbaren Zulieferer weiterzugeben (§ 6 Abs. 4 LkSG). Unmittelbarer Zulieferer im Sinne des LkSG ist ein Partner eines Vertrages über die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen, dessen Zulieferungen für die Herstellung des Produktes des Unternehmens oder zur Erbringung und Inanspruchnahme der betreffenden Dienstleistung notwendig sind (§ 2 Abs. 7 LkSG). Insbesondere Strom-,

Gas- und Wasserversorger werden häufig als unmittelbare Zulieferer eines nach dem LkSG verpflichteten Unternehmens tätig sein, da zahlreiche Produkte den Bezug von Energie erfordern.

Gemäß § 6 Abs. 4 LkSG müssen unmittelbar verpflichtete Unternehmen im Rahmen diverser Präventionsmaßnahmen sicherstellen, dass auch die unmittelbaren Zulieferer die menschenrechtsbezogenen und umweltbezogenen Erwartungen erfüllen. Dies erfolgt meist über vertragliche Ergänzungen bestehender Verträge um die Pflichten nach dem LkSG, vertragliche Zusicherungen sowie Lieferantenselbstauskünften und führt somit indirekt auch auf Ebene der Unternehmen der öffentlichen Hand zur Einrichtung eines Prozesses zur Beachtung des LkSG.

Eine gesonderte Berichtspflicht, wie für unmittelbar verpflichtete Unternehmen vorgesehen, besteht für unmittelbare und mittelbare Zulieferer nicht.

5. Schlussabrechnung November- und Dezemberhilfe

Seit dem 05.05.2022 ist die Einreichung der Schlussabrechnung für die Überbrückungshilfe I bis III sowie die November- und Dezemberhilfe im sogenannten „Paket 1“ möglich. Die Möglichkeit der Abrechnung der Überbrückungshilfe III Plus und Überbrückungshilfe IV folgte zum 15.11.2022 im sogenannten „Paket 2“. Diese Paketlösungen bedeuten, dass alle Abrechnungen des Antragstellenden zu diesen Förderprogrammen in einem Antragspaket erfasst und gemeinsam abgesendet sowie anschließend von den Bewilligungsstellen geprüft werden.

Für öffentliche Unternehmen kann dies vor allem auf die November- und Dezemberhilfe zutreffen, da diese hierbei ausdrücklich als Antragsteller zugelassen wurden, sofern Sie dauerhaft wirtschaftlich am Markt tätig sind und zumindest einen Beschäftigten (unabhängig von der Stundenzahl) zum Stichtag 29.02.2020 hatten.

Für alle Unternehmen, die eine der Corona-Wirtschaftshilfen (Überbrückungshilfe I bis IV sowie November- oder Dezemberhilfe) durch prüfende Dritte beantragt haben gilt, dass sie verpflichtet sind, bis zum 30.06.2023 eine Schlussabrechnung einzureichen. Diese Frist wurde erst im Herbst 2022 vom 31.12.2022 bis zum 30.06.2023 verlängert. In Einzelfällen kann eine Verlängerung der Einreichungsfrist bis zum 31.12.2023 beantragt werden. Voraussetzung für die Schlussabrechnung ist, dass ein Bewilligungs- bzw. Teilsablehnungsbescheid für die beantragten Programme vorliegt.

Dabei ist zu beachten, dass die Schlussabrechnung analog zur ursprünglichen Antragstellung ausschließlich durch prüfende Dritte (z. B. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater) im Namen des Antragstellenden über das digitale Antragsportal des Bundes erfolgt. Sofern keine Schlussabrechnung erfolgt, sind alle gewährten Hilfen vollständig zurückzuzahlen.



Sollte eine entsprechende Schlussabrechnung in Ihrem Hause anstehen, würden wir uns freuen, Sie bei dieser unterstützen zu dürfen.

6. DAC 7 Richtlinie - Prüfungserleichterung bei Vorhandensein eines Tax Compliance Management System (TCMS)

Der Bundesrat hat am 16.12.2022 dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“ (kurz „DAC 7“ Richtlinie) zugestimmt. Wesentlicher Bestandteil der gesetzlichen Neuerungen ist die Verbesserung der Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen durch entsprechende Rechtsänderungen. Insbesondere sieht das Gesetz Änderungen bezüglich der Durchführungen von steuerlichen Außenprüfungen vor. Die Prüfungen sollen früher beginnen und schneller durchgeführt werden.

Dieses Ziel soll durch die folgenden Gesetzesänderungen erreicht werden:

- Begrenzung der Ablaufhemmung auf fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 171 Abs. 4 S. 3 AO)
- die Möglichkeit des Erlasses bindender Teilabschlüsse für abgrenzbare und abschließend geprüfte Besteuerungsgrundlagen (§ 180 Abs. 1a AO)
- die Einführung eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens gegenüber dem Steuerpflichtigen (§ 200a Abs. 1 AO) inkl. eines neuen Sanktionssystems in Form eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes und eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 und 3 AO)
- Einführung der Möglichkeit Verhandlungen und Besprechungen auch elektronisch, bspw. per Videokonferenz, durchzuführen (§ 87a Abs. 1a AO)

Darüber hinaus wurde mit Art. 97 § 38 EGAO die Möglichkeit zur Erprobung alternativer Prüfungsmethoden vorgesehen. Hiernach kann die Finanzbehörde im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO verbindlich zusagen, dass eine Beschränkung von Art und Umfang der Ermittlungen vorgenommen wird, unter der Voraussetzung das keine Änderungen der Verhältnisse eintreten.

Unternehmen können somit künftige Prüfungserleichterungen im Rahmen der Betriebsprüfung unter der Voraussetzung verbindlich zugesagt bekommen, dass diese ein wirksames TCMS eingeführt haben (welches auch tatsächlich gelebt wird) sowie die Wirksamkeit des TCMS in einer Außenprüfung überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko besteht.

Unter einem TCMS wird dabei grundsätzlich die Implementierung und Pflege eines Systems zur Sicherstellung der Befolgung steuerlicher Gesetze und Vorgaben der Finanzverwaltung verstanden. Organisatorisch macht dies die Einführung entsprechender Strukturen (Aufbau- und Ablauforganisation) erforderlich, welche die Einhaltung der zu beachtenden

Steuergesetze für das Unternehmen und dessen Organe sicherstellen. Im Rahmen einer entsprechenden Verfahrensdokumentation erfolgt der schriftliche Nachweis der Erfüllung der vorab für steuerliche Prozesse definierten Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze. Letztendlich soll ein TCMS die steuerlichen Risiken laufend abbilden und alle innerbetrieblichen Maßnahmen umfassen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt sowie die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden. Die Verfahrensdokumentation muss dabei so ausgestaltet sein, dass die zugrundeliegenden Abläufe für einen sachverständigen Dritten hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit prüfbar sind.

Bereits mit der Veröffentlichung des Anwendungserlasses zu § 153 AO vom 23. Mai 2016 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) eine Initialzündung zur Etablierung sogenannter Tax Compliance - Systeme gegeben. Das BMF beschäftigt sich dabei insbesondere mit der für die Praxis wichtigen Abgrenzung zwischen der Berichtigung nach § 153 AO und einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO. Dabei wird das Vorliegen eines innerbetrieblichen Kontrollsystems für Steuern als Indiz gesehen, welches gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann und damit zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt. Die Einführung einer Prüfungserleichterung im Rahmen der Außenprüfung ist dabei eine logische Weiterentwicklung.

7. Einspruch gegen den Bescheid über den Grundsteuerwert auf den Hauptfestfeststellungszeitpunkt 01.01.2022

Nach dem Ablauf der Abgabefrist für die Feststellungserklärungen zur Grundsteuer richtet sich das Augenmerk jetzt auf die Prüfung der eingehenden Grundsteuerwertbescheide. Die Steuerberaterverbände hatten sich gegenüber den Finanzministerien des Bundes und der Länder in der Vergangenheit für den Erlass der Bescheide über die Feststellung der Grundsteuerwerte sowie der Grundsteuermessbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) mit der Begründung eingesetzt, dass dadurch den Steuerpflichtigen und den Steuerberatern die Möglichkeit eröffnet würde, Daten ohne größeren Aufwand auch nachträglich berichtigen zu können. Die Finanzverwaltung hielt es jedoch nicht für zielführend, die Bescheide zur Vermeidung von Massenrechtsbehelfen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO zu erlassen.

Inzwischen raten die Steuerberaterverbände zu Einsprüchen gegen die Feststellungsbescheide aufgrund verfassungsrechtlicher Zweifel. Hierbei wird sich auf eine Verletzung des Übermaßverbotes und des Bestimmungsgebotes berufen.

Das Übermaßverbot (Verhältnismäßigkeitsprinzip) ist eine Konkretisierung des Rechtsstaatsprinzips. Es gebietet allgemein, dass die von der Behörde gewählte Maßnahme geeignet und erforderlich sein muss, um den erstrebten Zweck zu erreichen. Das neue Bewertungsverfahren sieht aus Vereinfachungsgründen umfassende Typisierungen vor, welche das Bundesverfassungsgericht in seiner Rechtsprechung dem Gesetzgeber auch zugestanden hat. Jedoch sieht das Bundesmodell keine Möglichkeit vor, einen niedrigeren gemeinen Wert als den sich nach den Bewertungsvorschriften des BewG ergebenden



nachzuweisen. Die Möglichkeit des Nachweises von tatsächlich niedrigeren Bodenrichtwerten (oder auch Vergleichsmieten) gebietet aber das grundgesetzliche Übermaßverbot.

Das Bestimmungsgebot besagt, dass der Bürger erkennen muss, welche Rechtsfolgen sich aus seinem Verhalten ergeben können. Die finanziellen Auswirkungen der Grundsteuer stehen aber erst nach Festsetzung der nachfolgenden Grundsteuerbescheide durch die Gemeinden in 2025 fest. Zu diesem Zeitpunkt werden die Grundsteuerwertbescheide (als Grundlagenbescheide) jedoch regelmäßig bereits bestandskräftig sein. Die Rechtsfolgen der Grundsteuerwertbescheide lassen sich somit in Ermangelung der bisher nicht festgelegten zukünftigen Hebesätze bis zum Ende der Rechtsbehelfsfrist der Grundlagenbescheide nicht absehen.

Eine Einspruchseinlegung mit der Begründung einer Verfassungswidrigkeit der neuen Grundsteuerregelungen ist aktuell dahingehend wenig erfolgversprechend die entsprechenden Bescheide langfristig offen zu halten, da es an anhängigen Musterverfahren vor dem BFH bisher fehlt. Ein gesetzliches Ruhen des Einspruchsverfahrens scheidet somit grundsätzlich bisher aus. Jedoch besteht die Möglichkeit, dass bis zu einer endgültigen Entscheidung der Finanzämter über den Einspruch entsprechende Musterverfahren existieren und dann ein Ruhen des Verfahrens nachträglich beantragt werden kann.

Gerne unterstützen wir sie bei der Einreichung des Einspruchs.

8. Neuregelung der Anzeigepflichten durch die Grundsteuerreform

Mit der Änderung des Bewertungsgesetzes wurde neben der Abgabe einer Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwertes eine Pflicht zur Anzeige von Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die den Wert oder die Art (die Vermögens- oder Grundstücksart) beeinflussen oder zu einer erstmaligen Feststellung führen können, auf den Beginn des folgenden Kalenderjahres neu in das Bewertungsgesetz aufgenommen. Ab 2022 sind bis zum 31.01. (länderspezifisch ggf. bis zum 31.03.) des Folgejahres sämtliche Änderungen des vorangegangenen Kalenderjahres durch eine vereinfachte Erklärung anzuzeigen. Dazu zählen z. B. Bebauungen von Grundstücken, Abrisse von Gebäuden, Erweiterung der Wohnfläche, aber auch der Übergang von zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden in nicht zu Wohnzwecken vermietete Gebäude und umgekehrt.

Änderungen, die lediglich zu einer Zurechnungsfortschreibung führen (z. B. Eigentumsübergang an einem Grundstück), bedürfen keiner Erklärung des Steuerpflichtigen, weil die Finanzverwaltung insbesondere durch Mitteilung anderer Behörden hiervon erfährt.

Da es sich es sich bei der Anzeige über die Änderung der tatsächlichen Verhältnisse um eine Steuererklärung handelt, sind auch hier insbesondere die Vorschriften über die Verspätungszuschläge und die Möglichkeit der Schätzung durch die Finanzämter zu beachten.

9. Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer

Mit dem BMF-Schreiben vom 03.03.2022 fasst das BMF sein Anwendungsschreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung von betrieblichen Kraftfahrzeugen neu. Es ersetzt gleichzeitig das bisherige BMF-Schreiben vom 04.04.2018 und gilt in allen offenen Fällen. Die Änderungen gegenüber dem ursprünglichen BMF Schreiben wurden im neuen BMF-Schreiben durch Fettschrift hervorgehoben.

Neben anderen Änderungen ist hierbei insbesondere die explizite Regelung der Fälle hervorzuheben, in denen das dauerhaft überlassene Fahrzeug tatsächlich nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt wird. Hiernach ist der pauschale Nutzungswert (0,03 Prozent-Regelung) auch für volle Kalendermonate anzusetzen, in denen das Fahrzeug tatsächlich nicht für solche Fahrten genutzt wird, sei es aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung oder anderer Umstände (z. B. Homeoffice, Teilzeitvereinbarung).

Jedoch eröffnet das BMF die Möglichkeit einer rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs (Wechsel von der 0,03 Prozent-Regelung zur Einzelbewertung oder umgekehrt für das gesamte Kalenderjahr) für das laufende Kalenderjahr, vor Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung im Rahmen des § 41c EStG. Gleiches gilt für den Wechsel von der pauschalen Nutzungswertmethode zur Fahrtenbuchmethode oder umgekehrt für die Bewertung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des Firmenwagens.

Weiterhin stellt das BMF klar, dass zeitraumbezogene (Einmal-) Zahlungen für die außerdienstliche Nutzung gleichmäßig auf den Zeitraum zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen sind, für den sie geleistet wurden. Entsprechendes gilt für die zeitraumbezogenen (Einmal-) Zahlungen zu den Anschaffungskosten. Fehlt es jedoch an einer entsprechenden arbeitsvertraglichen Vereinbarung bezüglich des Zuzahlungszeitraums, bleibt es jedoch bei den alten Regelungen.

Hinsichtlich der Behandlung von überlassenen betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen verweist das BMF auf seine entsprechend ergangenen BMF-Schreiben zur Elektromobilität.

10. Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen

Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen hat es in den letzten Jahren zahlreiche steuerliche Änderungen gegeben. Reine Elektro- und Brennstoffzellenfahrzeuge mit einem Listenpreis von bis zu 60.000 EUR sind seit 2020 regelmäßig bei der Versteuerung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung nur noch mit einem Viertel des Listenpreises anzusetzen. Für höherpreisige Elektrofahrzeuge und bestimmte Hybridelektrofahrzeuge erfolgt grundsätzlich eine Halbierung des Listenpreises.



Beides gilt für Unternehmer, Selbstständige und Arbeitnehmer. Die Reduzierung des Listenpreises als Bemessungsgrundlage gilt auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Betrieb sowie für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

Für Anschaffungen bei Hybridfahrzeugen gibt es jedoch bei Anschaffung ab 2022 eine gesetzliche Verschärfung. Das BMF hat mit BMF-Schreiben vom 05.11.2021 nun mit einem ausführlichen Erlass zur Anwendung der entsprechenden Regelungen Stellung genommen.

Für die steuerliche Beurteilung nimmt das BMF-Schreiben zunächst eine Definition der begünstigten Fahrzeuge vor. Hervorzuheben ist hierbei, dass Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt, sowie Elektroroller ertragsteuerlich als Elektrofahrzeug einzustufen sind und somit in den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens fallen.

In Abhängigkeit vom jeweiligen Anschaffungsdatum und von der Erfüllung der jeweiligen weiteren Voraussetzungen ist weitergehend folgender Bruchteil des Listenpreises als Bemessungsgrundlage für den geldwerten Vorteil anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 bis 5 EStG):

Bei reinen Elektrofahrzeugen (bei einem Anschaffungszeitraum 01.01.2019 bis 31.12.2030):

- Listenpreis: nicht mehr als 60.000 EUR => anzusetzender Bruchteil: 1/4
- Listenpreis: mehr als 60.000 EUR => anzusetzender Bruchteil: 1/2

Bei Hybridfahrzeugen:

- Anschaffungszeitraum 1.1.2019 bis 31.12.2021: Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 40 km => anzusetzender Bruchteil: 1/2
- Anschaffungszeitraum 1.1.2022 bis 31.12.2024: Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 60 km => anzusetzender Bruchteil: 1/2
- Anschaffungszeitraum 1.1.2025 bis 31.12.2030: Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 80 km => anzusetzender Bruchteil 1/2

Das gilt auch für die Anschaffung gebrauchter Kraftfahrzeuge. Die Abrundung des Listenpreises auf volle Hundert EUR ist nach Ermittlung des Bruchteils vorzunehmen.

Die entsprechenden Vergünstigungen (Halbierung/Viertelung) finden hierbei nicht nur bei der Anwendung der sogenannten 1%-Regelung Anwendung, sondern auch bei der Anwendung der Fahrtenbuchmethode. Wird ein geleastes oder gemietetes Kraftfahrzeug genutzt, sind die Leasing- oder Mietkosten nur zur Hälfte/zu einem Viertel zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG). Die übrigen Kosten werden in voller Höhe in die Berechnung einbezogen.

Das Laden des Firmenwagens im Betrieb ist für Arbeitnehmer steuerfrei und für Selbstständige Betriebsausgabe. Wird das Fahrzeug auch zu Hause aufgeladen, sieht das BMF-Schreiben zur Vereinfachung einen steuer- und beitragsfreien Auslagenersatz in Höhe monatlicher Pauschalen vor, welche sich an verschiedenen Fallgestaltungen orientieren. Alternativ kann

der betriebliche Nutzungsanteil an den ansonsten privaten Stromkosten grundsätzlich mit Hilfe eines gesonderten Stromzählers (stationär oder mobil) nachgewiesen werden.

11. Umsatzsteuerliche Behandlung der privaten Nutzung von (Elektro-) Fahrzeugen und der Überlassung von (Elektro-) Fahrrädern an Arbeitnehmer

In Ergänzung der vorgehend beschriebenen BMF-Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung von (Elektro-) Fahrzeugen hat sich das BMF in seinem BMF-Schreiben vom 07.02.2022 zusätzlich dazu geäußert, wie die umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen der entsprechenden Überlassungen zu ermitteln sind.

Die Finanzverwaltung stellt hier zunächst fest, dass die unternehmensfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrzeugs unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen ist. Der im BMF-Schreiben verwendete Begriff Fahrzeug ist dabei gleichzusetzen mit dem Begriff Kraftfahrzeug und umfasst damit auch Elektrofahrräder, die einer Kennzeichen-, Versicherungs- oder Führerscheinplicht unterliegen.

Zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe kann (neben anderen Methoden zur Wertermittlung) von den für ertragsteuerliche Zwecke nach der sog. 1%-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) ermittelten Beträgen ausgegangen werden, wobei die Absenkung des ertragsteuerlichen Ansatzes auf 0,5 % oder 0,25 % nicht anzuwenden ist.

Auch die unternehmensfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrrades ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Der Begriff Fahrrad umfasst dabei auch Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Fahrrad (keine Kennzeichen-, Versicherungs- oder Führerscheinplicht) einzuordnen sind.

Auch in diesem Fall kann der Unternehmer die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der unternehmensfremden Nutzung aus Vereinfachungsgründen hilfsweise nach der sog. 1%-Regelung für Kraftfahrzeuge berechnen oder eine andere umsatzsteuerrechtlich zulässige Methode wählen, wobei auch hier entsprechende ertragsteuerliche Absenkungen der Bemessungsgrundlage nicht zu beachten sind. Weitergehend stellt das BMF klar, dass die Bestimmung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage anhand der Fahrtenbuchmethode für ein Fahrrad nicht geeignet ist.

Überlässt der Unternehmer seinem Personal ein (Elektro-) Fahrrad auch zur privaten Nutzung, handelt es sich regelmäßig um eine entgeltliche Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG (Arbeitsleistung gegen Fahrradgestellung). Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgt hierbei nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG. Aus Vereinfachungsgründen sieht das BMF-Schreiben auch hier eine Bestimmung der Bemessungsgrundlage hilfsweise nach der sog. 1%-Regelung für Fahrräder vor. Sofern der anzusetzende Wert des Fahrrades

weniger als 500 Euro beträgt, wird sogar aus Vereinfachungsgründen von einer Besteuerung im Rahmen einer unentgeltlichen Leistung abgesehen.

Explizit nicht geregelt wurde die umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Fahrzeugen an Arbeitnehmer (vgl. hierzu auch den nachfolgenden Gliederungspunkt). Hier soll gegebenenfalls ein separates BMF-Schreiben ergehen.

12. Umsatzsteuer auf private Nutzung von Dienstwagen

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat über eine Vorlage des Saarländischen Finanzgerichts zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Überlassung von Firmenwagen an Mitarbeiter entschieden. Der EuGH hat geurteilt, dass die Überlassung von Firmenwagen für den privaten Gebrauch nicht grundsätzlich der Umsatzsteuer unterworfen dürfen (Urt. vom 20.01.2020, Az. C-288/19). Nur bei einer Dienstleistung gegen Entgelt komme Umsatzsteuer in Betracht. Dafür müsse jedoch eine gesonderte Miete für den überlassenen Wagen gezahlt werden. Die schlichte Überlassung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses reiche für eine solche Annahme aber noch nicht aus, so die Luxemburger Richterinnen und Richter.

Die Finanzverwaltung sieht nämlich die Entgeltlichkeit bereits in der anteiligen Arbeitsleistung eines Mitarbeiters begründet. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass kein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern ohne Grund einen Firmenwagen überlässt. In Fragen der Umsatzbesteuerung hat der EuGH regelmäßig ein gehöriges Wort mitzureden. Denn über die sogenannte Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSysRL) sind innerhalb Europas die Vorgaben für die Umsatzsteuer verhältnismäßig detailliert harmonisiert und vorgegeben.

Nach diesen Vorgaben lässt sich die Firmenwagenüberlassung als Vermietung eines Beförderungsmittels nach Art. 56 MwStSysRL subsumieren. Zur Vermietung wiederum hatte der EuGH in anderem Kontext geurteilt, dass ein in Geld zu entrichtender Mietzins notwendig sei. Kostenfreie Nutzungsüberlassung reicht zur Annahme einer Vermietung im Umsatzsteuersinne noch nicht aus. Auch dann nicht, wenn eine sachliche Nähe zu einem anderen Rechtsverhältnis besteht, etwa dem Arbeitsverhältnis.

Folgerichtig differenzierten die europäischen Richter ihre Entscheidung im Vorlagefall: Bei dem Mitarbeiter, der ohne besonderen Gehaltsabzug den Firmenwagen überlassen bekam, verneinten sie eine entgeltliche Vermietung und damit die Umsatzsteuer. Im anderen Fall hingegen hatte der Mitarbeiter auf ansonsten fällige zusätzliche Vergütung von 5.700 Euro verzichtet. Dieser Verzicht ist eine entgeltliche Gegenleistung. Damit liegt eine Vermietung im Richtlinieninne vor, die der Umsatzsteuer unterfällt.

Geldwerter Vorteil und Mietzins sind somit aus Sicht des EuGH nicht das Gleiche. Zukünftig ist es für die Finanzverwaltung damit schwieriger, allein aus dem Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses auf die Entgeltlichkeit zu schließen. Vielmehr muss sie sich die Mühe machen, Leistung und Gegenleistung konkret nachzuweisen. Wird das Fahrzeug ohne spezifische Gegenleistung zur Verfügung gestellt, spricht dies gegen die Umsatzbesteuerung.

Es empfiehlt sich, Aspekte wie expliziten Gehaltsverzicht, Gehaltsumwandlungen oder Zuzahlungen im Zusammenhang mit der Firmenwagenüberlassung möglichst zu vermeiden. Stattdessen ist es besser, die Überlassung als Zusatz auszugestalten, ohne diesen näher zu bewerten und zu quantifizieren.

13. Gaskrise und steuerlicher Querverbund

Ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) kann ertragsteuerlich mit anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn sie gleichartig oder Versorgungsbetriebe sind oder wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht.

Dabei erfolgt die Zusammenfassung eines Bäderbetriebes mit einem Energieversorgungsbetrieb zur Realisierung einer entsprechenden ertragsteuerlichen Verlustverrechnung in der Praxis auf Basis einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftliche Verflechtung mittels einem im Bäderbetrieb errichteten Blockheizkraftwerk (BHKW). Dabei müssen bestimmte Voraussetzungen, wie die Wichtigkeit und die Wirtschaftlichkeit erfüllt sein. Im Schreiben vom 11.05.2016 des Bundesministeriums für Steuern (BMF) wurden die diesbezüglichen Voraussetzungen präzisiert.

Die Energiekrise als Folge des Überfalls Russlands auf die Ukraine hat direkt schwerwiegende Auswirkungen auf den Betrieb sowie die Wirtschaftlichkeit von Heizkraftwerken und Schwimmbädern. Für betroffene Unternehmen stellt sich daher die Frage, ob und inwieweit eine Reduzierung bzw. eine Stilllegung der jeweiligen Betätigungen Konsequenzen für den steuerlichen Querverbund bewirken.

Der Verband kommunaler Unternehmen (VKU) hatte dem Bundesministerium für Finanzen (BMF) gegenüber eine Stellungnahme zu den Auswirkungen der Energiekrise auf den steuerlichen Querverbund mit Bädern vorgelegt. Diese orientierte sich an der Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Karlsruhe vom 27.03.2017. Demnach muss die Wirtschaftlichkeit eines BHKW auf den Zeitpunkt der Investitionsentscheidung nachgewiesen werden. Spätere nicht von der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu vertretende Veränderungen, die sich auf die Wirtschaftlichkeitsberechnung auswirken, sind danach unbeachtlich. Weiterhin wird ausgeführt, dass ein auch gelegentliches Unterschreiten der im BMF-Schreiben vom 11.05.2016 genannten Wirtschaftlichkeitskennziffern im Einzelfall unschädlich ist, wenn es hierfür gewichtige Gründe, wie z. B. eine Generalsanierung oder eine umfangreiche Reparatur des BHKW, gibt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 27.09.2022 bestätigt, dass eine zwangsweise Abschaltung eines BHKW sowie ein vorübergehender krisenbedingter unwirtschaftlicher Betrieb eines BHKW keine Aberkennung des steuerlichen Querverbunds bedeute. Voraussetzung ist aber, dass es sich nur um eine temporäre Unterbrechung des BHKW-Betriebs handelt. Ist die Stilllegung des BHKW dagegen endgültig, entfällt mit dem Zeitpunkt der Abschaltung die technisch-wirtschaftliche Verflechtung für den betreffenden Bäderbetrieb. Das gilt unabhängig davon, auf welchen Gründen die endgültige Stilllegung beruht.

Die Klarstellungen des BMF sind zu begrüßen, da sie in einigen Punkten Rechtssicherheit für die betroffenen Betriebe bringen. Derartige Umstände könnten aber einen Anlass für eine spätere Überprüfung der Wirtschaftlichkeit sein. Daher empfiehlt es sich, zu dokumentieren, dass die Stilllegung eines BHKW nur vorübergehend ist und eine spätere Wieder-Inbetriebnahme beabsichtigt ist.

14. Zur Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einem Blockheizkraftwerk; BFH-Urteil vom 15. März 2022, V R 34/20

Mit Urteil vom 15. März 2022 hat der BFH entschieden dass Selbstkosten, die sowohl mit entgeltlichen Lieferungen als auch mit unentgeltlichen Wertabgaben im Zusammenhang stehen, unter entsprechender Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen sind. Müssen aufgrund einer unentgeltlichen Abgabe von Wärme aus einem Blockheizkraftwerk die Selbstkosten auf den Strom und die Wärme aufgeteilt werden, hat die Aufteilung im Regelfall nicht nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie (in kWh), sondern nach tatsächlichen oder ggf. fiktiven Umsätzen (zu Marktwerten) zu erfolgen (entgegen A 2.5 Abs. 22 Satz 6 UStAE).

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt wurde die „AA Stromerzeugung GbR“ als sogenannte Innengesellschaft gegründet. Gesellschafter sind neben dem Kläger, seine Ehefrau sowie sein Sohn. Gegenstand des Unternehmens ist die Stromerzeugung aus Biomasse in einem Blockheizkraftwerk ohne Fremdbezug zur Verteilung. Die durch die Stromproduktion in dieser KWK-Anlage ebenfalls entstehende Abwärme wurde zum Teil auch zur Versorgung des privaten Wohnhauses, des vom Kläger und seiner Ehefrau betriebenen Hühnermaststalls und des Wärmenetzes der Gemeinde verwendet.

Mangels eines Einkaufspreises für Wärme war strittig, mit welcher Methode die Selbstkosten der unentgeltlichen Wertabgabe für die Entnahme von Wärme des Eigenbedarfes und der kostenlosen Lieferung an Dritte zu ermitteln ist. Nach Auffassung des Finanzamts und der Vorinstanz sind die Selbstkosten im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energien in der einheitlichen Messgröße kWh (sog. energetische Aufteilungsmethode) aufzuteilen. Da dies zu einem überhöhten Wertansatz führe, sei statt der Selbstkosten der niedrigere durchschnittliche Fernwärmepreis auf die jeweilige Wärmeabgabe (in kWh) anzuwenden. Der Kläger präferierte stattdessen eine Aufteilung entsprechend dem Verhältnis der Marktpreise der erzeugten Strom- und Wärmemengen.

Da der Kläger nicht an das Fernwärmenetz angeschlossen war, scheidet gem. o. g. Urteil der durchschnittliche Fernwärmepreis als Bemessungsgrundlage eines Einkaufspreises aus. Produzierte und angebotene Wärme kann nur dann als "gleichartiger Gegenstand" i. S. v. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG angesehen werden, wenn sie für den Unternehmer zum Zeitpunkt des Umsatzes grundsätzlich ebenso erreichbar und einsetzbar ist, wie die selbst erzeugte Wärme. Müssen aufgrund einer unentgeltlichen Abgabe von Wärme aus einem Blockheizkraftwerk die Selbstkosten auf den Strom und die Wärme aufgeteilt werden, hat die Aufteilung im Regelfall nicht nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer

Energie (in kWh), sondern nach tatsächlichen oder ggf. fiktiven Umsätzen (Marktwerten) zu erfolgen (entgegen A 2.5 Abs. 22 Satz 6 UStAE).

Die Aufteilung der Selbstkosten gemäß den Vorgaben des BFH (Marktpreismethode) steht im Widerspruch zu den Vorgaben der Finanzverwaltung und des Finanzgerichtes. Da die Auffassung des BFH für den Kläger günstiger ist, verweist der BFH das Verfahren zur konkreten Ermittlung der Bemessungsgrundlage zurück an das Finanzgericht.

Für Betreiber von KWK-Anlagen ist eine Überprüfung, ob sie von dem Urteil profitieren können zu empfehlen.

15. Steuerliche Entlastung für kleinere Photovoltaikanlagen ab 2022 und 2023

Im Jahressteuergesetz 2022 sind sowohl Vereinfachungen/Entlastungen hinsichtlich der Einkommensteuer als auch der Umsatzsteuer geregelt, welche dazu führen, dass Erträge von Photovoltaikanlagen bis 30 Kilowatt an oder auf einem Gebäude ab dem Jahr 2022 von der Einkommensteuer befreit sind und bei einem Kauf und Installation von neuen Photovoltaikanlagen ab dem Jahr 2023 der spezielle Umsatzsteuersatz von 0% Anwendung findet.

Bislang erzielten Betreiber von Photovoltaikanlagen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für die eine Gewinnermittlung mittels Einnahme-Überschussrechnung (Anlage EÜR) vonnöten war. Mit Schreiben vom 29.10.2021 hatte das BMF Vereinfachungsregelungen zum Verwaltungsverfahren verfügt; u. a. ist beim Betreiben kleinerer Photovoltaikanlagen (bis 10 kW / 10 kWp) auf schriftlichen Antrag dieses ohne Gewinnerzielungsabsicht zu beurteilen und damit als Liebhaberei zu behandeln.

Mit dem JStG 2022 wird § 3 EStG nun um eine Nr. 72 ergänzt (Artikel 1 Nr. 2d des JStG 2022). Danach sind die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- a) von auf, an oder in Einfamilienhäuser (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und
- b) von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit,

insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft (zwingend) steuerfrei.

Die vorgenannte Regelungen gelten bereits für das Veranlagungsjahr 2022 (Artikel 43 Abs.1 JStG 2022).

In diesem Zusammenhang findet § 3c EStG Beachtung. Danach sind Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als



Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. Damit sind alle Aufwendungen - insbesondere auch die Afa-Beträge - einkommensteuerlich unbeachtlich.

Im Falle der Zuordnung der entsprechenden Photovoltaikanlage zu einem Betriebsvermögen folgt daraus nicht, dass keine Abschreibungen mehr berechnet werden müssen. Hier erfolgt die Gewinnermittlung unter Berücksichtigung der Abschreibungen. Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist aber eine Gewinnkorrektur außerhalb der Bilanz erforderlich.

Ob die Steuerbefreiung auch für Rechtssubjekte gilt, welche in den Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer fallen, ist bisher ungeklärt. Da sich das Gesetz nicht ausdrücklich dazu äußert, würde eine Aufnahme des § 3 Nr. 72 EStG in R 8.1 Abs. 1 KStR (Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften bei der Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Einkommens) diesbezüglich Rechtssicherheit schaffen.

Die Änderungen zur Umsatzsteuer sind im Artikel 16 Nr. 5 des JStG 2022 enthalten. Danach wird in § 12 UStG ein Absatz 3 angefügt, der zum 1. Januar 2023 in Kraft tritt (Artikel 43 Abs. 6 JStG 2022). Vorweggeschickt sei, dass damit formal die Besteuerung der Photovoltaikanlagen nicht abgeschafft wurde, sondern ein neuer Steuersatz eingeführt wurde. Im Einzelnen ist geregelt, dass eine Ermäßigung der Steuer auf 0 % für folgende Umsätze erfolgt:

1. Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit den Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Die Voraussetzungen gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 KW (peak) beträgt oder betragen wird (§ 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG).
2. den innergemeinschaftlichen Erwerb der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen (§ 12 Abs. 3 Nr. 2 UStG)
3. die Einfuhr der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen (§ 12 Abs. 3 Nr. 3 UStG)
4. die Installation von Photovoltaikanlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Lieferung der installierten Komponenten, die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen (§ 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG)

Dies dürfte die meisten Betreiber von Photovoltaikanlagen dahingehend entlasten, dass die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nunmehr ohne Nachteil erfolgen kann, da der bisher mögliche Vorsteuerabzug als Grund für einen Verzicht dieser Regelung, entfällt.

Zur Anwendung der Neuregelung ab dem 01.01.2023 hat das BMF mit Schreiben vom 27.02.2023 Stellung genommen. Hierin wird klargestellt, wie zukünftig unentgeltliche Wertabgaben bei PV-Anlagen zu behandeln sind. Außerdem wird der Umsatzsteueranwendungserlass um einen Abschnitt 12.18 erweitert. Dieser trifft ausführliche Regelungen zu dem Themenbereich Lieferung einer Photovoltaikanlage sowie dem Themenbereich ob und unter welchen Voraussetzungen Vermietung, Leasing oder auch Mietkauf einer

Photovoltaikanlage eine „sonstige Leistung“ darstellt. Außerdem finden sich Ausführungen zum Thema Belegenheitsvoraussetzungen, Vereinfachungsregelung des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG, Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen, die wesentlichen Komponenten die dem Nullsteuersatz unterliegen sowie zur Einheitlichkeit der Leistung „Installation einer Photovoltaikanlage“ vs. Beurteilung einzelner Arbeiten als eigenständige Leistung.

16. Weitere Ausgewählte Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2022

Einkommensteuergesetz

- Aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP), § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG

Die Neuregelung stellt klar, dass der Ansatz eines RAP unterbleiben kann, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme den Betrag des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG (derzeit 800 EUR) nicht übersteigt. Das Wahlrecht ist einheitlich auszuüben. Das soll erheblichem Bürokratieaufwand bei nahezu allen bilanzierenden Unternehmen und damit auch bei den steuerlichen Beratern und auf Seiten der Finanzverwaltung vermeiden.

- Gebäude-AfA, § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG

Der lineare AfA-Satz für neue Wohngebäude wird von 2 Prozent auf 3 Prozent angehoben. Die aus dem Ansatz des höheren pauschalen AfA-Satzes resultierende kürzere Abschreibungsdauer von 33 Jahren hat aber keinen Einfluss auf die Beurteilung der tatsächlichen Nutzungsdauer von Wohngebäuden. Diese wird regelmäßig auch mehr als 50 Jahre betragen. Die Änderung gilt ab VZ 2023 für nach dem 31.12.2022 erstellte Wohngebäude.

- Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen, § 7b EStG

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung werden die Voraussetzungen an die Wohnung zukünftig an bestimmte Effizienzvorgaben gekoppelt. Zudem werden die einzuhaltende Baukostenobergrenze und die maximal förderfähige Bemessungsgrundlage verändert. So ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung zukünftig daran gekoppelt, dass das Gebäude, in dem die neue Wohnung hergestellt wird, die Kriterien für ein "Effizienzhaus 40" mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40 erfüllt. Die Neuregelung gilt für Wohnungen, die hergestellt werden aufgrund eines Bauantrags oder einer entsprechenden Bauanzeige in den Jahren 2023 bis 2026.

- Bausteuerabzug, § 48a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG

Der Leistungsempfänger einer Bauleistung wird ab dem 01.01.2025 verpflichtet, die Steueranmeldung elektronisch abzugeben. Damit der Verwaltungsaufwand auf Seiten der Leistungsempfänger von Bauleistungen und auf Seiten der Verwaltung deutlich reduziert werden.

Umsatzsteuergesetz

- Unternehmereigenschaft, § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG

Die Regelung stellt klar, dass die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuerrechts unabhängig davon bestehen kann, ob der Handelnde nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist. Unternehmer können daher auch nicht rechtsfähige Personengemeinschaften, wie z. B. Bruchteilsgemeinschaften sein.

- Zusammenfassende Meldung, § 4 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG

Durch die Streichung der Vorschrift soll klargestellt werden, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung unabhängig von der in § 18a Abs. 10 UStG enthaltenen Frist gelten. Diese sei allein für Zwecke der Durchführung eines ordnungsgemäßen innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens sowie eines etwaigen Bußgeldverfahrens (§ 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG) maßgebend. Die Verpflichtung zur Abgabe einer richtigen und vollständigen Zusammenfassenden Meldung als Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung für die ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen bestehe hingegen auch über die in § 18a Abs. 10 UStG genannte Frist hinaus.

- Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, § 27 Abs. 22a UStG

Die Übergangsfrist für die zwingende Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG), wird erneut um zwei Jahre verlängert soweit bereits eine Erklärung, dass in der Übergangsfrist § 2 Abs. 3 UStG weiterhin angewendet wird, abgegeben wurde.

- Ist-Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR), § 20 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4 UStG

Ab dem 1.1.2025 sind die Neuregelungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand für alle jPöR anzuwenden. Einige jPöR – insbesondere kirchliche jPöR sowie überwiegend Bund und Länder – praktizieren eine kamerale, auf dem Zufluss und Abflussprinzip basierende Buchführung. Diese entspricht nicht dem grundsätzlich für die Umsatzbesteuerung geltenden Sollprinzip, sondern dem Istprinzip.

Erfolgt bei einer jPöR keine kaufmännische Buchführung und ist diese hierzu auch nicht gesetzlich verpflichtet, können diese aber gemäß der Neuregelung nach dem Istprinzip besteuert werden.

- Steuerbegünstigte Körperschaften, § 23a Abs. 2 UStG

Die Betragsgrenze zur Steuererleichterung von steuerbegünstigten Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wird 35.000 EUR auf 45.000 EUR angehoben.

Abgabenordnung

- Öffentliche Zustellung, § 122 Abs. 5 Satz 2 und Satz 4 AO

Es wird klargestellt, dass die Finanzbehörden Steuerverwaltungsakte auch durch Bekanntmachung einer Benachrichtigung auf einer Internetseite der Finanzverwaltung oder in ihrem elektronischen Portal öffentlich zustellen können.

- Direkter Zahlungsweg für öffentliche Leistungen, § 139b AO

Es wird eine Rechtsgrundlage zum Aufbau eines direkten Auszahlungsweges für öffentliche Leistungen unter Nutzung der steuerlichen Identifikationsnummer geschaffen. Hierdurch soll eine bürokratiearme und zugleich betrugssichere Möglichkeit entstehen, künftige öffentliche Leistungen (wie z. B. das Klimageld) auf Grundlage der in der IdNr-Datenbank enthaltenen Daten direkt auszuführen. Die in der IdNr-Datenbank gespeicherte IBAN soll dabei einer engen Zweckbindung unterliegen.

- Zahlungsverjährung, §§ 229, 230 AO

Es wird eindeutig bestimmt, dass die Zahlungsverjährungsfrist des gesamten Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis im Fall der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Festsetzung oder Anmeldung des Anspruchs erst mit Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung wirksam geworden ist.

Ist ein Haftungsbescheid ohne Zahlungsaufforderung ergangen, so wird die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Zahlungsaufforderung ergangen ist (bisher "Haftungsbescheid wirksam geworden ist") beginnen. Die Verjährung beginnt dann spätestens 5 Jahre, nachdem der Haftungsbescheid wirksam geworden ist.

Die Zahlungsverjährung ist zukünftig gehemmt, solange die Festsetzungsfrist des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis noch nicht abgelaufen ist. § 171 Abs. 14 AO ist dabei nicht anzuwenden.

17. Fragebögen zur umsatzsteuerlichen Erfassung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – BMF-Schreiben vom 28. Juli 2022

Zur steuerlichen Erfassung von im Inland ansässigen Steuerpflichtigen wendet die Finanzverwaltung bundeseinheitliche rechtsformabhängige Fragebögen an. Wobei für die umsatzsteuerliche Erfassung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bislang noch kein spezieller Fragebogen bundesweit aufgelegt wurde. Im Rahmen der Anwendung des § 2b UStG wird es aber zu einer umfangreichen Erfassung kommen. Die Verwendung der veröffentlichten Vordruckmuster ist hierbei jedoch lediglich optional zu sehen, sofern sich die für die umsatzsteuerliche Erfassung notwendigen Informationen aus anderen Unterlagen ergeben.

18. Vorsteuerabzug einer Gemeinde für den Bau einer kostenlos nutzbaren Touristenattraktion

Mit Urteil vom 20.10.2021 – XI R 10/21 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass ein Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen für Leistungen im Zuge der Erstellung einer kostenlos nutzbaren Touristenattraktion (hier: Hängeseilbrücke) dann in Betracht kommen kann, wenn die Eingangsleistungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung (hier: Parkraumbewirtschaftung) stehen.

Sachverhalt:

Eine Gemeinde ließ im Jahr 2015 eine Hängeseilbrücke bauen. Zugleich wurde für die zu erwartenden Besucher ein Parkplatz hergestellt. Die Gemeinde bewirtschaftete den Parkplatz in der Weise, dass sie Parkgebühren erhob. Das Finanzamt war der Auffassung, dass zwischen der Parkplatzvermietung und den in Anspruch genommenen Leistungen zur Errichtung der Brücke kein unmittelbarer Zusammenhang bestehe. Deshalb dürfe die Gemeinde, die in den ihr erteilten Rechnungen der Bauunternehmen ausgewiesene Umsatzsteuer, nicht als Vorsteuer abziehen.

Entscheidung:

Ein Vorsteuerabzug setzt einen Leistungsaustausch voraus, d. h. es müssen Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sein und der Leistung muss eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüberstehen. Ebenso müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. Im vorliegenden Sachverhalt stand die Nutzung der Brücke der Allgemeinheit zur Verfügung und die Entrichtung der Parkgebühren war nicht Voraussetzung für die Benutzung der Brücke. Die Brücke kann somit von jedermann kostenlos benutzt werden und die zahlenden Parkplatzbenutzer haben mit der Entrichtung der Parkgebühr keinen Vorteil, welchen die andere Besucher der Hängebrücke, die nicht dort parken, nicht auch erhalten.

Jedoch konnte die Gemeinde nachweisen, dass bereits bei Planung der Hängebrücke ein entsprechender Neubau von Parkplätzen im Rahmen einer Gesamtmaßnahme und eines Gesamtfinanzierungsplanes vorgesehen war. Der BFH verweist insoweit auf die EuGH-Rechtsprechung in der Rs. Sveda. Im Fall der Hängeseilbrücke lässt der BFH es somit ausreichen, dass die Erzielung von Einnahmen durch Parkgebühren bei der Finanzierung der Brücke eine Rolle gespielt habe und dies bereits bei Baubeginn sichtbar geworden sei. Ohne die Brücke bestünde in der Gemeinde keinerlei Anlass, gebührenpflichtige Parkplätze zu nutzen, so dass sich auch keine nennenswerten Einnahmen hätten erzielen lassen. Es muss sich bei der Investition nicht um eine auf den Ausgangsumsatz zweckgerichtete Investition handeln.

19. Anforderungen an eine entgeltliche Nutzungsüberlassung zur Annahme eines steuerbaren Umsatzes im Sinne des Umsatzsteuergesetzes

Mit Urteil vom 22.06.2022 – XI R 35/19 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass bei einem symbolischen Entgelt und einer damit einhergehenden starken Asymmetrie zwischen Leistung und Entgelt kein Leistungsaustausch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu bejahen ist und damit der Vorsteuerabzug in Gefahr ist.

Sachverhalt:

Eine Gemeinde hat ein dauerdefizitäres Schwimmbad an einen Verein verpachtet. Der jährliche Pachtzins betrug zunächst nur 1 Euro. Zusätzlich verpflichtete sich die Gemeinde zur Zahlung eines Zuschusses von jährlich 75.000 Euro an den Verein. Der Zuschuss sollte der Förderung des Vereins im öffentlichen Interesse dienen und keinen Gegenwert für eine umsatzsteuerbare Leistung darstellen.

Im Jahr 2015 erwog die Gemeinde, das Schwimmbad zu sanieren. Hierzu führte es ein Gespräch mit dem Finanzamt, um zu klären, ob ihr der Vorsteuerabzug aus der Sanierung zustehe. Die Finanzbehörde kam zu dem Schluss, dass aus den anfallenden Kosten der Sanierung kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könne. Die Verpachtung des Schwimmbades erfolge aufgrund der Vereinbarung über den Pachtzins und den Zuschuss unentgeltlich, weswegen die Gemeinde nicht unternehmerisch tätig sei.

Die Vertragsparteien änderten mit Wirkung zum 1. Oktober 2015 den Pachtvertrag. Die Pacht betrug nun 10.000 Euro zuzüglich Umsatzsteuer. Eine Zuschussvereinbarung enthielt der Pachtvertrag nicht mehr. Stattdessen wurde eine separate Zuschussvereinbarung geschlossen. In dieser verpflichtete sich die Gemeinde, einen Zuschuss in Höhe von jährlich 90.000 Euro an den Verein zu zahlen.

Der Geltendmachung der Vorsteuerbeträge aus den Sanierungsmaßnahmen im Jahr 2015 stimmte das Finanzamt nach Änderung der Verträge dennoch nicht zu. Nach dem Einspruchsverfahren hatte auch eine Klage der Gemeinde vor dem Finanzgericht keinen Erfolg.

Entscheidung:

Der BFH kam zu dem Schluss, dass der Vorsteuerabzug bei einer derartigen Vertragsgestaltung nicht gewährt werden könne. Laut Bundesfinanzhof tritt bei einem jährlichen Entgelt von 1 Euro – bei zugleich erheblichen Aufwendungen für das Schwimmbad (Sanierung) – die Entgeltverpflichtung so sehr in den Hintergrund, dass es an einem Zusammenhang zwischen Entgelt und der Nutzungsüberlassung fehlt. Der Bundesfinanzhof bezieht sich hierbei auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, der einen Leistungsaustausch im Falle einer Asymmetrie zwischen Entgelt und Kosten verneint. Ein Vorsteuerabzug ist daher nicht zulässig. Auch die Trennung von Pachtvertrag und Zuschussvereinbarung führt zu keinem anderen Ergebnis, da die Pächterhöhung um 9.999 Euro durch einen um 15.000 Euro erhöhten Zuschuss finanziert wird.

20. Umsatzsteuerliche Organschaft und unentgeltliche Wertabgabe

EuGH, Urteil vom 01.12.2022 – C-269/20

Mit 2 Urteil vom 01.12.2022 (Rs. C-141/20 und C-269/20) hatte der EuGH darüber zu entscheiden, ob die umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Deutschland mit EU-Recht vereinbar ist. Hintergrund der Vorlagebeschlüsse an den EuGH war dabei die gegensätzlichen Positionen der mit der Umsatzsteuer beschäftigten V. und XI. Senats. Die zentrale Fragestellung befasste sich mit dem Thema, wer im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organschaft die Umsatzsteuer schuldet. Ist es der Organträger, wie es § 2 Abs. 2 Nr. 2 S.1 UStG bestimmt, oder möglicherweise der Organkreis, d. h. die sog. Mehrwertsteuergruppe? Die zentrale Aussage des EuGH diesbezüglich im Rahmen der Urteile war, dass der deutsche Gesetzgeber § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zulässigerweise den Organträger zum Steuerschuldner bestimmt.

Darüber hinaus hat der EuGH im Urteil zur Rs. C-269/20 auch für die juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) wichtige Aussagen zum Themenbereich unentgeltliche Wertabgaben getroffen. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde.

Die Klägerin, eine Stiftung des öffentlichen Rechts und Trägerin einer Universität, leistet im Bereich der Universitätsmedizin sowohl unternehmerische Dienstleistungen gegen Entgelt als auch Aufgaben im hoheitlichen Bereich. Gleichzeitig war die Stiftung auch Organträgerin der U-GmbH, welche Reinigungs- und Transportleistungen in den Räumen der Universitätsklinik der Klägerin erbrachte. Hierbei entfielen 7,6 % der Reinigungsleistungen auf den Hoheitsbereich der Klägerin.

Die Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, dass zwischen der Stiftung und der GmbH eine Organschaft besteht und somit die Reinigungsleistungen für den hoheitlichen Bereich unentgeltliche Wertabgabe seien. Der Bundesfinanzhof legte die unionsrechtlich relevante Frage dem EuGH zur Entscheidung vor.

Der EuGH stellte zum Einem klar, dass die deutsche Rechtspraxis, zur Besteuerung eines Organkreises auf den Organträger zurückzugreifen, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Zum Anderem entschied der EuGH, betreffend der hier vorliegenden Organschaft mit einer jPdöR als Organträgerin, dass die Reinigungsleistungen vom unternehmerischen Bereich einer Organgesellschaft an den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft nicht als Dienstleistung zu unternehmensfremden Zwecken anzusehen ist und somit keine unentgeltliche Wertabgabe sei.

Wieder einmal bestätigt der EuGH damit den Unterschied zwischen der nichtunternehmerischen Tätigkeit i. e. S. (z. B. hoheitlicher Bereich) und der unternehmensfremden Tätigkeit (z. B. Privatnutzung durch den Unternehmer oder dessen Personal). Eine Besteuerung über eine Wertabgabe hat nur bei einer unternehmensfremden Nutzung zu erfolgen.

Dies bedeutet, dass Betriebe gewerblicher Art an den hoheitlichen Bereich ihres Organträgers bei Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft Leistungen ohne Umsatzsteuer

erbringen können. Dieses Urteil bietet daher bei Strukturierungsüberlegungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts einen positiven steuerlichen Gestaltungsspielraum.

21. Entwurf eines BMF-Schreibens vom 25.10.2022 zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - § 2b UStG; Vorsteuerabzug bei unternehmerisch tätigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Hintergrund dieses Schreibens ist die Aufhebung des § 2 Abs. 3 UStG und die Neueinfügung des § 2b in das Umsatzsteuergesetz mit Wirkung zum 1. Januar 2017 sowie das Auslaufen der Übergangsregelungen gem. § 27 Abs. 22 und 22a UStG zum 1. Januar 2025. In Folge der Neuregelung gelten jPöR, die den allgemeinen Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG erfüllen, nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2b Abs. 1 S. 1 UStG). Dies setzt voraus, dass eine Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 S. 2 UStG).

Die Betätigung der jPöR als umsatzsteuerlicher Unternehmer mit einer i. d. R. umfangreichen nichtwirtschaftlichen Tätigkeit im engeren Sinne macht besondere Regelungen beim Vorsteuerabzug erforderlich, zu denen dieses Schreiben wie folgt Stellung nimmt.

Es wird klargestellt, dass für den Vorsteuerabzug von jPdöR vorrangig die allgemeinen Regelungen anzuwenden sind. Der Vorsteuerabzug scheidet grundsätzlich aus, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung nicht gegeben ist. Bei Eingangsleistungen ist zwischen dem unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich der jPdöR zu unterscheiden. Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, soweit eine Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich der jPöR bezogen wurde.

Bei teilunternehmerischer Verwendung ist der Vorsteuerabzug nur im Umfang der beabsichtigten unternehmerischen Verwendung möglich. Die auf die Eingangsleistung entfallende Steuer ist entsprechend dem (beabsichtigten) Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. Die Grundsätze nach § 15 Abs. 4 UStG sind bei der Zuordnung analog anzuwenden.

Bei Lieferungen ist auch die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG zu beachten, die einen Vorsteuerabzug ausschließt, wenn die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes zu weniger als 10 % für das Unternehmen (den unternehmerischen Bereich der jPöR) genutzt wird.

Eine direkte Zuordnung nach oben genannten Grundsätzen ist vorrangig vorzunehmen.

Da bei jPöR regelmäßig davon ausgegangen werden kann, dass die Aufteilung der Vorsteuern nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung (siehe A 15.17 Abs. 2 UStAE) nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand und besonderen Schwierigkeiten möglich ist,



sieht das Schreiben in diesen Fällen besondere Regelungen zur Vereinfachung der Geltendmachung von Vorsteuern vor, die nachrangig zu oben genannten Grundsätzen angewendet werden können.

Zur vereinfachten Ermittlung des Anteils der unternehmerischen Verwendung bei teilunternehmerisch verwendeten Leistungsbezügen kann ein im Entwurf beschriebener „Einnahmeschlüssel“ verwendet werden. Dieser ergibt sich durch folgende Berechnung:

$$\frac{\text{Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich} \times 100}{\text{Gesamteinnahmen aus unternehmerischem und nicht unternehmerischem Bereich}}$$

Als Einnahmen sind Beträge ohne Umsatzsteuer, also die Nettobeträge zugrunde zu legen.

Hierbei sind grundsätzlich zwei Schlüssel zu bilden.

1. Der Schlüssel zur Zuordnung in den unternehmerischen Bereich. Hierbei sind die unternehmerischen Einnahmen den Gesamteinnahmen gegenüberzustellen. Bei der Zuordnung der Lieferung von einheitlichen Gegenständen ist die oben beschriebene 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG zu beachten.
2. Der Schlüssel zur Ermittlung der tatsächlich abziehbaren Vorsteuer z. B. bei teilunternehmerisch genutzten Leistungen, sofern die jPÖR auch unternehmerische Einnahmen erzielt, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausgeschlossen ist. Hierbei sind die Einnahmen, die zum Vorsteuerabzug berechtigten den Gesamteinnahmen gegenüberzustellen.

Für jPÖR mit einem geringen unternehmerischen Bereich sieht das Schreiben die Anwendung eines pauschalen Vorsteuersatzes vor. Übersteigt der Umsatz (ohne Einfuhr und innergemeinschaftlichem Erwerb) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht 45.000 €, kann ein pauschaler Vorsteuersatz ermittelt und angewendet werden, der sich wie folgt berechnet:

$$\frac{\text{übrige Ausgaben, gekürzt um 20 \% Unsicherheitsabschlag,} \times 100 \times 19/119}{\text{Summe der Personalausgaben und übrigen Ausgaben (Gesamtausgaben)}}$$

Hierbei ergeben sich die übrigen Ausgaben aus den Gesamtausgaben vermindert um die Personalausgaben. Auf die tatsächliche Vorsteuerbelastung der Eingangsumsätze kommt es hierbei nicht an. Mit dem so ermittelten Betrag sind sämtliche Vorsteuerbeträge abgegolten.

Neben diversen Beispielen enthält das Schreiben auch Ausführungen zur Anwendbarkeit für Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund und Länder.

Inwieweit die vorgesehenen Regelungen tatsächlich zu einer Vereinfachung führen, ist im Einzelfall zu prüfen. Ohnehin ist das finale BMF-Schreiben für eine abschließende Einschätzung abzuwarten.

22. Umsatzsteuerliche Behandlung der Konzessionsabgabe

Gemeinden erhalten von Versorgungsbetrieben regelmäßig eine Konzessionsabgabe als Gegenleistung für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege zur Verlegung und den Betrieb von Leitungen, die der unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet dienen. Bis zur Einführung des § 2b UStG galten die entsprechenden Einnahmen nicht als im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art erzielt mit der Folge, dass die entsprechenden Einnahmen nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen waren.

Mit der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts und der Einführung des § 2b UStG stellte sich die Frage nach der Behandlung der Konzessionsabgaben bezüglich einer möglichen Umsatzsteuerpflicht neu. Das Bundesministerium der Finanzen hat bereits im Schreiben vom 05.08.2020 (III C 2 – S 7107/19/10007:005) zu dieser Frage Stellung bezogen. Demnach sind Leistungen, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts nachhaltig gegen Entgelt aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages erbringt, stets der unternehmerischen Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 2 Abs. 1 UStG zuzuordnen. Dies hat zur Folge, dass die mittels privatrechtlich ausgestalteten Konzessionsverträge gezahlten Konzessionsabgaben grundsätzlich eine steuerbare sonstige Leistung darstellen. Je nach Vertragsgestaltung kann es sich hierbei aber um eine nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfreie Grundstücksvermietung oder ein nach § 4 Nr. 12 Buchstabe c UStG steuerfreies dingliches Nutzungsrecht an einem Grundstück handeln. Hierzu hatte beispielsweise der BFH in seinem Urteil vom 14.03.2012 (XI R 8/10) entschieden, dass die Einräumung des Rechts, Grundstücksteile für die Errichtung und den Betrieb von elektrischen Anlagen zu nutzen, eine nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfreie Vermietung von Grundstücken darstellt.

Für die Energie- und Wasserversorger als Leistungsempfänger im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist die Frage nach der Steuerfreiheit ohne wesentliche Auswirkungen, da hier in der Regel das Recht zum Vorsteuerabzug besteht. Für die Gemeinde, welche die Konzessionsabgabe erhält, ist die umsatzsteuerliche Einordnung als steuerfreie Grundstücksvermietung dagegen von großer Bedeutung. Viele Gemeinden erzielen derzeit nur im geringen Umfang Einnahmen, welche mit Auslaufen der Übergangsregelung zur Anwendung des § 2b UStG zum 1. Januar 2025 als umsatzsteuerpflichtige Umsätze zu behandeln sind. Dies kann je nach Höhe der Einnahmen der Gemeinde allerdings vermieden werden, sofern die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Anspruch genommen werden kann. Maßgeblich für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist die Höhe des Gesamtumsatzes der Gemeinde jedoch ohne Berücksichtigung einer nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Konzessionsabgabe.

Zur Erlangung der erforderlichen Rechtssicherheit bzgl. der Einordnung der aufgrund individuell ausgestalteter Konzessionsverträge gezahlten Konzessionsabgaben als nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Umsatz besteht unter Erfüllung weiterer Voraussetzungen die Möglichkeit der Einholung einer verbindlichen Auskunft. Bei der Bewältigung der großen formellen Komplexität eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft stehen wir Ihnen gerne zur Seite.

23. Umfang steuerfreier Vermietungen nach § 4 Nr. 12 UStG – Vorlage EuGH

Durch die Neuregelung der Umsatzsteuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts werden sämtliche auf privatrechtlicher Grundlage getroffenen Vermietungsleistungen der öffentlichen Hand steuerbar, und, sofern keine Befreiungsvorschrift einschlägig ist, auch steuerpflichtig. Gerade bei der Überlassung von Gebäuden, bei denen neben den reinen Räumlichkeiten auch Betriebsvorrichtungen überlassen werden, stellt sich regelmäßig die Frage, ob die Vermietung vollständig steuerfrei oder steuerpflichtig ist, oder ob eine Aufteilung in eine steuerfreie Überlassung des Gebäudes und eine steuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen vorzunehmen ist. Die Finanzverwaltung ging bisher regelmäßig von einer Aufteilung der Vermietung in die Überlassung von Betriebsvorrichtungen und Gebäuden aus. Demgegenüber tendiert die Rechtsprechung zunehmend zu einer Behandlung als einheitliche Leistung.

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 26.05.2021 (V R 22/20) dem EuGH (C-516/21) die nachfolgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erfasst die Steuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen gemäß Art. 135 Abs. 2 Buchstabe c MwStSysRL

- nur die isolierte (eigenständige) Vermietung derartiger Vorrichtungen und Maschinen oder auch
- die Vermietung (Verpachtung) derartiger Vorrichtungen und Maschinen, die aufgrund einer zwischen denselben Parteien erfolgten Gebäudeverpachtung (und als Nebenleistung zu dieser) nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe 1 MwStSysRL steuerfrei ist?

Ausgangspunkt dieser Frage ist ein revisionsbehaftetes Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 11.06.2020 (11 K/19), wonach die Vermietung von Betriebsvorrichtungen eine Nebenleistung zur Grundstücksvermietung (Hauptleistung) sei und entsprechend das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Im strittigen Fall verpachtete der Kläger ein Stallgebäude zur Putenzucht mit auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen für die Nutzung als Putenaufzuchtstall. Die Pachteinahmen wurden dabei als einheitliches Entgelt für das Gebäude und die Betriebsvorrichtungen als umsatzsteuerfrei behandelt. Demgegenüber teilte das Finanzamt die Pachteinahmen in ein steuerfreies Entgelt für das Gebäude und ein steuerpflichtiges Entgelt für die Überlassung der Betriebsvorrichtungen auf.

Für juristische Personen des öffentlichen Rechts ist die Frage nach dem Umfang der steuerfreien Vermietung insofern von Bedeutung, als auch bei der entgeltlichen Überlassung von Stadthallen, Dorfgemeinschaftshäusern und anderen Gebäuden häufig neben den Räumlichkeiten auch Betriebsvorrichtungen mitvermietet werden. Die Grundsätze der obengenannten Entscheidung werden insoweit auch Einfluss auf die umsatzsteuerliche Behandlung von Gebäudevermietung der öffentlichen Hand haben. Die Entscheidung des EuGH steht bislang noch aus.

24. Umsatzsteuerpflicht für Schwimmunterricht

Mit Urteil vom 21. Oktober 2021 - C-373/19 hat der EuGH entschieden, dass der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass er nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht umfasst.

Gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL sind folgende Umsätze von der Steuer befreit:

- Buchst. i) die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung
- Buchst. j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht

Der Urteilsbegründung zufolge umfasst der Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL mithin Tätigkeiten, die sowohl durch ihre spezifische Art als auch aufgrund des Rahmens, in dem sie ausgeübt werden, gekennzeichnet sind. Diese Befreiungen seien eng auszulegen und betreffen folglich nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und genau beschrieben sind. Beim Schwimmunterricht handle es sich um einen spezialisierten und punktuell erteilten Unterricht, der diese Anforderungen nicht erfüllt.

Aufgrund der sich aus dem EuGH-Urteil ergebenden Bindungswirkung folgte der BFH dieser Entscheidung mit Urteil vom 16.12.2021, V R 31/21 (V R 32/18).

Haben bisher Badbetreiber von der Steuerbefreiung für Schul- und Hochschulunterricht Gebrauch gemacht, ist dies künftig nicht mehr möglich.

25. Umsatzsteuerentstehung bei Teilleistungen

Mit dem BMF-Schreiben vom 14. Dezember 2022 setzt die Finanzverwaltung die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 1. Februar 2022 - V R 37/21 (V R 16/19)) zur Steuerentstehung der Umsatzsteuer bei Teilleistungen um und hat Änderungen im Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) vorgenommen.

Der BFH hatte zunächst mit Urteil vom 26. Juni 2019 – V R 8/19 (V R 51/16) entschieden, dass Unternehmen sich bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen auf eine unmittelbare Anwendung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL berufen könnten. Allerdings ist die Entscheidung aufgrund der neuesten Rechtsprechung des BFH mit Urteil vom 1. Februar 2022 - V R 37/21 (V R 16/19) insoweit überholt.

Das BFH hat hier entschieden, dass die Steuerentstehung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG nicht auf bereits fällige Entgeltansprüche beschränkt sei. Erfordernis für eine Teilleistung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG, bei der für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird, sei eine Leistung mit kontinuierlichem oder wiederkehrendem Charakter. Die Finanzverwaltung führt in dem Schreiben in Bezug auf das Urteil aus, dass der nationale Begriff Teilleistungen in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG zumindest im Regelfall den Begrifflichkeiten des Art. 64 Abs. 1 MWStSystRL entspreche. Es handele sich bei der wirtschaftlich teilbaren Leistung um eine Leistung mit einem „kontinuierlichen oder wiederkehrenden Charakter“.

Ausgeschlossen sei die Anwendung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG auf eine einmalige Leistung gegen bloße Ratenzahlung. Die Zweifel an einer zutreffenden Umsetzung von Art. 64 Abs. 1 MWStSystRL durch den nationalen Teilleistungsbegriff, die zuvor aufgrund des EuGH-Urteils *baumgarten sports & more* vom 29. November 2018, C-548/17 (EU:C:2018:970) entstanden sei, entfalle. Des Weiteren wurde in dem BFH-Urteil entschieden, dass die Vereinbarung einer Ratenzahlung keine Uneinbringlichkeit i. S. v. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG begründet.

Die oben dargestellten Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

26. BMF-Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung

Das BMF-Schreiben vom 22.02.2022 ersetzt das BMF-Schreiben vom 26.02.2021 und enthält folgende Ergänzungen zur grundsätzlichen Anwendung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von einem Jahr auf Computerhardware (einschließlich der dazu gehörenden Peripheriegeräte) sowie Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung:

1. Die betroffenen Wirtschaftsgüter unterliegen auch weiterhin § 7 Absatz 1 EStG. Die Möglichkeit, eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen, stellt
 - keine besondere Form der Abschreibung,
 - keine neue Abschreibungsmethode und
 - keine Sofortabschreibung dar.
 - Die Anwendung der kürzeren Nutzungsdauer stellt zudem auch kein Wahlrecht im Sinne des § 5 Absatz 1 EStG dar.

2. Auch bei einer grundsätzlich anzunehmenden Nutzungsdauer von einem Jahr gilt, dass
 - die Abschreibung im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung, mithin bei Fertigstellung, beginnt,
 - die Wirtschaftsgüter in das nach R 5.4 EStR 2012 zu führende Bestandsverzeichnis aufzunehmen sind,
 - der Steuerpflichtige von dieser Annahme auch abweichen kann,
 - die Anwendung anderer Abschreibungsmethoden grundsätzlich möglich ist.



3. Die Regelung findet gemäß § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 7 Satz 1 EStG auch für Überschusseinkünfte Anwendung.
4. Es wird nicht beanstandet, wenn abweichend zu § 7 Absatz 1 Satz 4 EStG die Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe vorgenommen wird.