C.M. Scheerer
WIRTSCHAFTSPRÜFUNG
STEUERBERATUNG

3

# DIE MANDANTEN | INFORMATION

## Themen dieser Ausgabe

- Kein Wechsel der Gewinnermittlungsart nach Abgabe der Bilanz
- Schenkung von Gesellschaftsanteilen zwecks Unternehmensnachfolge
- Leasing-Sonderzahlung bei beruflichen Fahrten
- Zahlungen in die Instandhaltungsrücklage einer WEG
- Solidaritätszuschlag (noch) verfassungsgemäß

## Ausgabe Nr. 3/2025 (Mai/Juni)

*Nachfolgend haben wir in dieser Ausgabe wieder aktuelle Urteile und Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht für Sie zusammengestellt. Diese Mandanten-Information beruht auf dem Rechtsstand 28.3.2025.*

## STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

### Unternehmer

### Kein Wechsel der Gewinnermittlungsart nach Abgabe der Bilanz

Ein Unternehmer, der nicht buchführungspflichtig ist, jedoch freiwillig bilanziert, kann nach Übermittlung der Bilanz an das Finanzamt nicht mehr zur Einnahmen-Überschussrechnung wechseln. Dieser Wechsel ist auch dann nicht gerechtfertigt, wenn sich aus der Einnahmen-Überschussrechnung ein niedrigerer Gewinn ergibt, mit dem ein steuerliches Mehrergebnis, das sich aufgrund einer Außenprüfung ergibt, kompensiert werden soll.

**Hintergrund**: Unternehmer, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind wie z. B. Freiberufler, können ihren Gewinn durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln anstatt durch eine Bilanz. Bei der Einnahmen-Überschussrechnung gilt das Zufluss- und Abflussprinzip, so dass Einnahmen im Zeitpunkt ihres Zuflusses als Betriebseinnahmen und Ausgaben im Zeitpunkt ihrer Bezahlung (Abfluss) als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

**Sachverhalt**: Der Kläger war unternehmerisch tätig, jedoch nicht zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtet. Er ermittelte seinen Gewinn bis einschließlich 2011 durch Einnahmen-Überschussrechnung. Ab dem Jahr 2012 bilanzierte er und gab nun Bilanzen beim Finanzamt ab. Er reichte für das Streitjahr 2016 beim Finanzamt eine Bilanz ein, aus der sich ein Gewinn in Höhe von ca. 20.000 € ergab. Das Finanzamt folgte der Bilanz; der Steuerbescheid für 2016 wurde bestandskräftig und stand auch nicht unter dem


■ ■ Aktuelle Hinweise für das Gespräch mit Ihrem Steuerberater ■ ■

Vorbehalt der Nachprüfung. Das Finanzamt führte im Jahr 2019 eine Außenprüfung durch und erhöhte den Gewinn für 2016 auf ca. 33.000 €. Der Kläger legte gegen den Änderungsbescheid Einspruch ein und reichte nunmehr eine Einnahmen-Überschussrechnung für 2016 ein, aus der sich ein Gewinn in Höhe von ca. 21.000 € ergab. Das Finanzamt hielt den Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmen-Überschussrechnung für unzulässig.

**Entscheidung**: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Der Kläger hatte grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung durch Bilanzierung und der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung, da er nicht buchführungspflichtig und deshalb nicht zur Bilanzierung verpflichtet war.
- **Dieses Wahlrecht hatte der Kläger mit der Einreichung der Bilanz für 2016 beim Finanzamt ausgeübt** und sich damit für die Bilanzierung entschieden. Das Wahlrecht wird nämlich zugunsten der Bilanzierung ausgeübt, wenn der Unternehmer eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und nach Inventur eine Bilanz erstellt, die er als endgültig ansieht und deshalb beim Finanzamt einreicht.
- Die so für 2016 getroffene Wahl **konnte der Kläger nicht mehr ändern**. Ein Wechsel der Gewinnermittlung für denselben Gewinnermittlungszeitraum, für den das Wahlrecht bereits ausgeübt worden ist (im Streitfall: 2016), ist nur dann möglich, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse geändert haben und es einen **vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Wechsel der Gewinnermittlung** gibt. Im Streitfall gab es jedoch keinen wirtschaftlichen Grund, da es dem Kläger lediglich darum ging, das Mehrergebnis aus der Außenprüfung zu kompensieren. Letztlich hat sich der Kläger über die **steuerlichen Folgen** des zugunsten der Bilanzierung ausgeübten Wahlrechts **geirrt**, weil sich nach der Bilanzierung ein höherer Gewinn ergab als nach der Einnahmen-Überschussrechnung.

**Hinweise**: Grundsätzlich können steuerliche Wahlrechte geändert werden, solange der Steuerbescheid verfahrensrechtlich noch offen ist. Dies gilt jedoch nicht für das Wahlrecht über die Art der Gewinnermittlung. Auf lange Sicht steht der Kläger durch die Bilanzierung dennoch nicht schlechter da als bei der Einnahmen-Überschussrechnung, weil der Gesamtgewinn, der für die gesamte Dauer des Unternehmens ermittelt wird, bei beiden Gewinnermittlungsarten identisch ist. Allerdings fällt der Gewinn in den einzelnen Jahren unterschiedlich aus, weil z. B. bei der Bilanzierung eine Forderung gewinnerhöhend aktiviert wird, während bei der Einnahmen-Überschussrechnung erst die Bezahlung der Forderung durch den Kunden den Gewinn erhöht.

Wird die Gewinnermittlungsart in einem Folgejahr geändert, ist der Unternehmer an die neue Gewinnermittlungsart grundsätzlich für **drei Jahre gebunden**. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart kann zu einem Gewinn oder Verlust führen, weil eine Anpassung an die neue Gewinnermittlungsart erfolgen muss. So müssen z. B. bei einem Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung Forderungen gewinnerhöhend und Verbindlichkeiten gewinnmindernd bilanziert werden. Ein sich hieraus ergebender Übergangsgewinn kann auf Antrag auf insgesamt drei Jahre verteilt werden. Hingegen kann ein Übergangsverlust nicht verteilt werden.

## Arbeitgeber/Arbeitnehmer

### Schenkung von Gesellschaftsanteilen zwecks Unternehmensnachfolge

Übertragen die Gesellschafter einer GmbH, die Arbeitgeberin ist, unentgeltlich GmbH-Anteile **auf Arbeitnehmer**, die in der Geschäftsleitung tätig sind, damit diese ein Kind der Gesellschafter als neuen Geschäftsführer der GmbH im Rahmen der Unternehmensnachfolge unterstützen, führt dies nicht zu Arbeitslohn. Denn die Übertragung der Anteile ist dann **nicht durch das Arbeitsverhältnis veranlasst**.

**Hintergrund**: Zum Arbeitslohn gehören alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen.

**Sachverhalt**: Die Klägerin war in der Geschäftsleitung der X-GmbH als Arbeitnehmerin tätig. Gesellschafter der X-GmbH waren die Eheleute A und B. A vollendete im Jahr 2012 das 65. Lebensjahr. In einer Gesellschafterversammlung im Jahr 2013 beschlossen A und B, ihre GmbH-Anteile im Umfang von 74,61 % auf ihren Sohn S, der unternehmerisch noch nicht erfahren war, und im Umfang von jeweils ca. 5,08 % auf die Klägerin sowie auf weitere vier Mitglieder der Geschäftsleitung (insgesamt 25,39 %) unentgeltlich zum 1.1.2014 zu übertragen. Dies sollte dazu dienen, die Unternehmensnachfolge zu sichern; die Übertragung auf S erfolgte unter Nießbrauchsvorbehalt. Mit der Klägerin und den vier weiteren Mitgliedern der Geschäftsleitung vereinbarten A und B jeweils eine Rückfallklausel, nach der A und B die Rückübertragung der Anteile verlangen konnten, falls das Finanzamt die schenkungsteuerliche Begünstigung für die schenkweise Übertragung der GmbH-Anteile nicht gewähren würde. Das Finanzamt behandelte die Übertragung der GmbH-Anteile auf die Klägerin als lohnsteuerpflichtig und bewertete dies mit dem gemeinen Wert der Anteile.

**Entscheidung**: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Zwar kann Arbeitslohn auch durch einen Dritten wie A und B geleistet werden, die nicht Arbeitgeber der Klägerin waren. Die Übertragung der GmbH-Anteile auf die Klägerin führte jedoch nicht zu Arbeitslohn, weil sie **nicht maßgeblich durch das Arbeitsverhältnis veranlasst** war.
- Entscheidendes Motiv für die Übertragung der GmbH-Anteile war die **Regelung der Unternehmensnachfolge**. Dies folgt aus dem Protokoll der Gesellschafterversammlung sowie aus der Rückfallklausel, die die Übertragung von der schenkungsteuerlichen Begünstigung der Übertragung der GmbH-Anteile abhängig machte. Durch die Übertragung von insgesamt 25,39 % auf die Kläger und die vier weiteren Mitglieder der Geschäftsleitung erhielten diese eine Sperrminorität und konnten damit Einfluss auf die Unternehmensleitung durch S nehmen.

**Hinweise**: Gegen den Ansatz von Arbeitslohn sprach auch, dass der Wert der übertragenen GmbH-Anteile deutlich über dem Jahresgehalt der Klägerin lag. Außerdem wäre nicht nachvollziehbar gewesen, weshalb die fünf Mitglieder der Geschäftsleitung einen gleich hohen geldwerten Vorteil in

 ■ ■ Aktuelle Hinweise für das Gespräch mit Ihrem Steuerberater ■ ■

Gestalt der GmbH-Anteile als Arbeitslohn hätten erhalten sollen, obwohl sie unterschiedlich lang bei der X-GmbH beschäftigt waren und unterschiedlich hohe Gehälter bezogen. Im Übrigen waren die Anteilsübertragungen nicht an den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses der Klägerin geknüpft.

Zu beachten ist, dass bei der Frage, ob ein geldwerter Vorteil durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist oder aber eine Schenkung vorliegt, die **konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen** sind. Arbeitslohn ist anzunehmen, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer bereits zu Beginn seiner Tätigkeit das Recht zum verbilligten Erwerb von Anteilen einräumt, falls der Arbeitnehmer bestimmte Ziele in einem festgelegten Zeitraum erreicht.

## Leasing-Sonderzahlung bei beruflichen Fahrten eines Arbeitnehmers

Nutzt ein angestellter Außendienstmitarbeiter für seine Außendienstfahrten einen geleasten Pkw, für den er eine **Leasing-Sonderzahlung geleistet** hat, ist die Leasing-Sonderzahlung für die Berechnung der Kilometerkosten auf die Dauer des Leasingvertrags zu verteilen. Gleiches gilt für andere Zahlungen des Arbeitnehmers, die sich auf den Leasingzeitraum erstrecken, z. B. Kosten für einen Satz Reifen.

**Hintergrund**: Fahrkosten des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte sind grundsätzlich nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer (ab dem 21. Entfernungskilometer: 0,38 €) anzusetzen. Für **sonstige berufliche Fahrten** kann der Arbeitnehmer jedoch die tatsächlichen Kfz-Kosten absetzen, alternativ eine Pauschale nach dem Bundesreisekostengesetz von 0,30 € pro gefahrenen Kilometer.

**Sachverhalt**: Der Kläger war angestellter Außendienstmitarbeiter und nutzte für seine sonstigen beruflichen Fahrten zu den Kunden seines Arbeitgebers einen BMW, den er im Dezember 2018 für drei Jahre leaste. Noch im Dezember 2018 leistete er eine Leasing-Sonderzahlung in Höhe von 15.000 €; außerdem erwarb er noch einen weiteren Reifensatz. Bei der Ermittlung der tatsächlichen Kfz-Kosten für 2018 setzte er die Leasing-Sonderzahlung sowie die Kosten für die Reifen jeweils im vollen Umfang bei den Kfz-Kosten an und ermittelte auf diese Weise einen Kilometersatz von 0,93 €. Die im Dezember 2018 getätigten sonstigen beruflichen Fahrten bewertete er mit diesem Betrag, den das Finanzamt akzeptierte. Im Streitjahr 2019 wandte er ebenfalls den Kostenbetrag von 0,93 € pro gefahrenen Kilometer an. Das Finanzamt gewährte nun aber lediglich den Pauschalsatz von 0,30 € pro gefahrenen Kilometer.

**Entscheidung**: Der Bundesfinanzhof (BFH) hielt den vom Kläger ermittelten Kostenbetrag von 0,93 € gleichfalls für falsch, verwies die Sache jedoch zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht (FG) zurück:

- Leistet ein Arbeitnehmer eine Leasing-Sonderzahlung für einen Pkw, den er für sonstige berufliche Fahrten nutzt, ist die Leasing-Sonderzahlung für Zwecke der Ermittlung der Kfz-Kosten für sonstige berufliche Fahrten **auf den Leasingzeitraum zu verteilen**. Bei einer dreijährigen Leasingdauer geht also ein Betrag von 5.000 € (1/3 von 15.000 €) in die Kfz-Kosten für 2019 ein.
- Diese Verteilung von Kosten auf die Dauer des Leasingzeitraums ergibt sich aus einer sog. **wertenden Zuordnung**, die der BFH im Bereich der Einnahmen-Überschussrechnung vor Kurzem entwickelt hat und die nach dem aktuellen Urteil auch für Arbeitnehmer gilt.
- Gleiches gilt für diejenigen Kosten für eine Sonderausstattung (wie einen weiteren Reifensatz), die sich ebenfalls auf den Leasing-Zeitraum erstrecken. Auch hier ist eine Verteilung der Kosten auf den Leasing-Zeitraum vorzunehmen.
- Der für 2018 ermittelte Kostenbetrag pro Kilometer in Höhe von 0,93 € kann somit für 2019 nicht übernommen werden, weil im Jahr 2018 die Leasing-Sonderzahlung sowie die Kosten für die Sonderausstattung (Reifensatz) vollständig in die Kosten eingeflossen ist, anstatt nur mit 1/36 (für Dezember 2018) berücksichtigt zu werden.
- Das Finanzgericht muss nun eine Berechnung für 2019 durchführen und darf dabei die Kosten für die Leasing-Sonderzahlung sowie für die Sonderausstattung nur anteilig berücksichtigen, um so den zutreffenden Kostenbetrag für 2019 zu ermitteln.

**Hinweise**: An sich gilt das sog. Abflussprinzip für Arbeitnehmer und solche Unternehmer, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln. Danach müsste die Leasing-Sonderzahlung sowie die Zahlung für die Sonderausstattung im Jahr 2018 angesetzt werden, weil der Kläger die Zahlungen im Dezember 2018 geleistet hat. Von diesem Grundsatz weicht der BFH seit Kurzem ab; vermutlich will er Gestaltungen verhindern, bei denen durch eine Leasing-Sonderzahlung ein hoher steuerlicher Abzug erreicht werden soll.

**Mit dem aktuellen Urteil ändert der BFH seine Rechtsprechung auch in Bezug auf Arbeitnehmer.** Nach bisheriger Rechtsprechung wäre die im Dezember 2018 geleistete Leasing-Sonderzahlung in die Kfz-Kosten des Jahres 2018 eingegangen.

# Vermieter

## Zahlungen in die Instandhaltungsrücklage einer WEG

Einzahlungen des Eigentümers einer vermieteten Eigentumswohnung in die Instandhaltungsrücklage der Wohnungseigentümergemeinschaft (WEG) sind erst dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, wenn und soweit die Instandhaltungsrücklage für Erhaltungsmaßnahmen verbraucht wird. Die Einzahlung wirkt sich damit noch nicht steuerlich aus.

**Hintergrund**: WEG sind verpflichtet, eine Instandhaltungsrücklage für künftige Erhaltungsmaßnahmen zu bilden; seit dem Jahr 2020 heißt diese Rücklage Erhaltungsrücklage. Außerdem sind WEG seit dem Jahr 2020 rechtsfähig, so dass die Instandhaltungsrücklage allein der WEG zusteht und nicht mehr anteilig dem jeweiligen Wohnungseigentümer.

**Sachverhalt**: Die Kläger vermieteten Eigentumswohnungen und zahlten im Streitjahr 2021 insgesamt ca. 1.300 € in die Instandhaltungsrücklagen der WEG ein; die Rücklagen wurden im Jahr 2021 nicht für Erhaltungsmaßnahmen

 ■ ■ Aktuelle Hinweise für das Gespräch mit Ihrem Steuerberater ■ ■

verwendet. Die Kläger machten die Einzahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte.

**Entscheidung**: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Der Abzug von Zahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung setzt einen steuerlichen **Veranlassungszusammenhang** zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung voraus. Dieser Veranlassungszusammenhang entsteht **erst mit dem Verbrauch** der Instandhaltungsrücklage für Zwecke der Instandhaltung bzw. Erhaltung. Erst dann kann beurteilt werden, ob die von der WEG durchgeführte Maßnahme auch steuerlich als Erhaltungsmaßnahme zu beurteilen ist.
- Zwar ist die Rücklage zweckgebunden und darf daher nur für Erhaltungsmaßnahmen, nicht aber für Herstellungsarbeiten verwendet werden. Steuerlich können Erhaltungsmaßnahmen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen durchaus zu aktivieren sein, so dass sie nur über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden können, z. B. anschaffungsnahe Aufwendungen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung getätigt werden und die (ohne Umsatzsteuer) 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.
- Die im Jahr 2020 eingeführte Rechtsfähigkeit von WEG ändert hieran nichts. Zwar gehört die Instandhaltungsrücklage nunmehr zum Gemeinschaftsvermögen der WEG und nicht mehr anteilig deren Mitgliedern. Hierbei handelt es sich jedoch nur um eine zivilrechtliche Änderung, während im Einkommensteuerrecht eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise** gilt. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise bleibt der Wohnungseigentümer am Bestand der Rücklage beteiligt und hat auch weiterhin einen Anspruch auf Bezahlung künftiger Erhaltungsaufwendungen aus den Mitteln der Rücklage.

**Hinweise**: Im Bereich der Vermietungseinkünfte ändert sich damit durch die Reform des Rechts der WEG nichts. Der BFH hält an seiner bisherigen Rechtsprechung fest und stellt auf den Verbrauch der Instandhaltungsrücklage ab und nicht auf die Einzahlung.

Im Bereich der Bilanzierung ist noch eine Revision beim BFH anhängig. In diesem Verfahren geht es um den Erwerb einer Eigentumswohnung, die dem Betriebsvermögen des bilanzierenden Unternehmers zuzuordnen ist, und damit um die Frage, ob der auf die Instandhaltungsrücklage entfallende Anteil des Kaufpreises als Wirtschaftsgut zu aktivieren oder sofort abziehbar ist. Sollte es auch im Bilanzierungsbereich bei der bisherigen Rechtsprechung bleiben, müsste der auf die Instandhaltungsrücklage entfallende Anteil des Kaufpreises als Wirtschaftsgut (Forderung) aktiviert werden.

Im Bereich der Grunderwerbsteuer geht der BFH aufgrund der Reform des Rechts der WEG davon aus, dass die Instandhaltungsrücklage nur noch der WEG zusteht. Der Kaufpreis entfällt damit vollständig auf den Erwerb der Eigentumswohnung und bildet damit auch die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Bei der Grunderwerbsteuer gilt also eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise, während bei der Einkommensteuer eine wirtschaftliche Betrachtungsweise greift.

## Alle Steuerzahler

### Solidaritätszuschlag (noch) verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat eine Verfassungsbeschwerde gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 zurückgewiesen. Nach Auffassung der Richter ist die Erhebung des Solidaritätszuschlags (im Folgenden SolZ) noch verfassungsgemäß.

**Hintergrund**: Der SolZ wurde zunächst vom 1.7.1991 bis zum 30.6.1992 und wird seit dem 1.1.1995 zur Finanzierung der mit der deutschen Einheit verbundenen Kosten als sog. Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben. Bei der Einkommensteuer gilt für die Erhebung des SolZ eine Freigrenze. Diese Freigrenze wurde ab dem Jahr 2021 deutlich angehoben, sodass ein Großteil der Einkommensteuerpflichtigen nicht mehr mit dem SolZ belastet wird.

**Sachverhalt**: Die Beschwerdeführer des Verfahrens verfolgen das Ziel der vollständigen Abschaffung des SolZ mit Wirkung zum 1.1.2020. Sie sind der Auffassung, dass die Weitererhebung des ursprünglich mit den Kosten der Wiedervereinigung begründeten SolZ mit dem Auslaufen des sog. Solidarpakts II am 31.12.2019 verfassungswidrig geworden ist. Darüber hinaus verstoße der SolZ gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, da er bei der Einkommensteuer nur noch zulasten von Besserverdienern erhoben wird.

**Entscheidung**: Die Richter des BVerfG wiesen die Verfassungsbeschwerde zurück:

- Der zum 1.1.1995 eingeführte SolZ stellt eine **Ergänzungsabgabe** im Sinne des Grundgesetzes dar. Eine solche Ergänzungsabgabe setzt einen **aufgabenbezogenen finanziellen Mehrbedar**f des Bundes voraus, der durch den Gesetzgeber allerdings nur in seinen Grundzügen zu umreißen ist. Im Fall des SolZ ist dies der wiedervereinigungsbedingte finanzielle Mehrbedarf des Bundes.
- Ein evidenter Wegfall des Mehrbedarfs begründet eine Verpflichtung des Gesetzgebers, die Abgabe aufzuheben oder ihre Voraussetzungen anzupassen. Insoweit trifft den Bundesgesetzgeber – bei einer länger andauernden Erhebung einer Ergänzungsabgabe – eine Beobachtungsobliegenheit.
- Ein offensichtlicher Wegfall des auf den Beitritt der damals neuen Länder zurückzuführenden Mehrbedarfs des Bundes kann auch heute (noch) nicht festgestellt werden. Eine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Aufhebung des SolZ ab dem Veranlagungszeitraum 2020 bestand und besteht demnach nicht.

**Hinweis**: Aus der Entscheidung folgt nicht, dass der SolZ unbegrenzt weiter erhoben werden darf. Sollte der wiedervereinigungsbedingte finanzielle Mehrbedarf des Bundes evident entfallen sein, muss der SolZ als Ergänzungsabgabe abgeschafft werden. Wann dies der Fall sein wird, ist offen.

Alle Beiträge sind nach bestem Wissen erstellt. Eine Haftung für den Inhalt kann jedoch nicht übernommen werden.