

4

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Umsatzsteuer bei Verkauf digitaler Guthabekarten
- Betriebsausgaben bei der Gewerbesteuer
- Solidaritätszuschlag noch verfassungsgemäß
- Erfüllung einer Forderung durch Aufrechnung
- Energiepreispauschale für Studenten
- Warnung vor gefälschten Rechnungen/Webseiten

Ausgabe April 2023

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

auch mit unserer April-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Rechtsstand: 24.2.2023).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Umsatzsteuer bei Verkauf digitaler Guthabekarten

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) muss über die Umsatzbesteuerung des Verkaufs digitaler Guthabekarten entscheiden. Insbesondere soll das Gericht klären, ob bei einem **Verkauf unter Unternehmern** der Ort der Leistung bei Ausstellung des Gutscheins feststehen muss, damit Umsatzsteuer entsteht.

Hintergrund: Der Gesetzgeber regelt seit dem 1.1.2019 den Verkauf von Gutscheinen. Dabei wird zwischen sog.

Einzweck-Gutscheinen, bei denen der Ort der Leistung sowie die Umsatzsteuer bereits beim Verkauf des Gutscheins feststeht (z. B. Verkauf eines Gutscheins durch einen Buchhändler), und sog. Mehrzweck-Gutscheinen unterschieden, bei denen der Ort und die geschuldete Umsatzsteuer noch nicht feststehen (z. B. ein Gutschein von Amazon, der sowohl für ermäßig besteuerte Waren als auch für regulär besteuerte Waren eingesetzt werden kann). Der Verkauf eines Einzweck-Gutscheins löst sofort Umsatzsteuer aus, während bei einem Mehrzweck-Gutschein Umsatzsteuer erst bei Einlösung des Gutscheins entsteht.

Sachverhalt: Die Klägerin vertrieb im Jahr 2019 Guthabekarten für das digitale Netzwerk X. Mit den Guthabekarten konnte man digitale Inhalte des X-Netzwerks erwerben. X saß in Großbritannien und verkaufte die Guthabekarten an Lieferanten in der EU außerhalb Großbritanniens und

Deutschlands. Die Klägerin erwarb Guthabenkarten, die für Deutschland bestimmt waren und nur in Deutschland eingelöst werden konnten, von den Lieferanten und veräußerte sie an Endkunden in Deutschland. Die Klägerin ging davon aus, dass die Guthabenkarten Mehrzweck-Gutscheine seien, und behandelte den Verkauf an die Endkunden als nicht umsatzsteuerbar. Das Finanzamt nahm jedoch Einzweck-Gutscheine an und unterwarf die Erlöse der Umsatzsteuer.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun ein sog. Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet, damit dieser klärt, ob für die Annahme eines Einzweck-Gutscheins bei der Übertragung eines Gutscheins unter Unternehmern erforderlich ist, dass der Ort der Leistung feststeht:

- Zwar verlangt der Gesetzgeber für die Qualifizierung eines Einzweck-Gutscheins, dass der Ort der Leistung feststeht. Dies ist auch nachvollziehbar, wenn der Unternehmer, der den Gutschein ausstellt, später auch die auf dem Gutschein genannte Leistung erbringen soll. Wird der Gutschein aber **mehrfach übertragen**, nämlich zunächst vom Lieferanten auf die Klägerin und dann von der Klägerin auf den Endkunden, käme es bei Annahme eines Einzweck-Gutscheins zu einer Umsatzverdoppelung. Bei jedem Verkauf des Gutscheins würde nämlich die Dienstleistung, für die die Guthabenkarte eingelöst werden kann, als erbracht gelten.
- Würde man nun im Streitfall verlangen, dass bei Ausstellung der digitalen Guthabenkarte der Ort der Leistung feststehen müsste, läge keine umsatzsteuerbare Leistung vor. Denn der Ort der Leistung hängt von der Ansässigkeit des jeweiligen Lieferanten ab.
- Anders wäre es, wenn man den Ort der Leistung nur dort annehmen würde, wo die tatsächliche Dienstleistung, für die die Guthabenkarte erstellt worden ist, erbracht wird. Es läge dann ein Einzweck-Gutschein vor, da die Guthabenkarten nur in Deutschland eingelöst werden konnten.

Hinweise: In einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes hatte der BFH bereits Aussetzung der Vollziehung zugunsten der Klägerin gewährt.

Im Moment ist offen, wie der EuGH entscheiden wird, so dass es ratsam ist, entsprechende Umsatzsteuerbescheide durch einen Einspruch offenzuhalten. Der BFH neigt dazu, die digitalen Guthabenkarten umsatzsteuerlich wie Telefonkarten zu behandeln. Bei Telefonkarten wird sowohl der ursprüngliche Verkauf der Telefonkarte als auch der anschließende Weiterverkauf durch einen Zwischenhändler wie ein Warenverkauf behandelt und ist umsatzsteuerbar.

Betriebsausgaben bei der Gewerbesteuer

Bei der Gewerbesteuer mindern Betriebsausgaben den Gewerbeertrag erst ab dem **Zeitpunkt der Betriebseröffnung**. Zuvor entstandene Betriebsausgaben sind gewerbesteuerlich unbeachtlich. Dies gilt auch dann, wenn der **Betrieb von einem anderen Unternehmer übernommen** worden ist.

Hintergrund: Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, der im Inland betrieben wird. Zu den Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs gehört u. a. die **Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**.

Sachverhalt: Der Kläger pachtete ab dem 1.12.2017 einen Imbissbetrieb von der bisherigen Betreiberin. Im Dezember 2017 renovierte er die Räume. Den Imbiss eröffnete er nach Abschluss der Renovierung im Januar 2018. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschussrechnung. In seiner Gewerbesteuererklärung für 2017 machte der Kläger die im Dezember 2017 angefallenen Ausgaben für die Renovierung in Höhe von rund 8.500 € als vorab entstandene Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt setzte für 2017 einen Gewinn in Höhe von 0 € an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) erkannte die im Dezember 2017 entstandenen Betriebsausgaben nicht an und wies die Klage ab:

- Zwar ist jeder stehende Gewerbebetrieb gewerbesteuerpflichtig, so dass die damit zusammenhängenden Ausgaben als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Allerdings muss der Gewerbebetrieb, wenn es sich um ein Einzelunternehmen oder um eine Personengesellschaft handelt, bereits am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen, also aktiv sein und gewerbliche Leistungen erbringen.
- Das Gewerbesteuerrecht stellt nicht auf die – schon vor der Betriebseröffnung bestehende – persönliche Steuerpflicht des Betriebsinhabers ab, sondern auf die **sachliche Steuerpflicht des Steuerobjekts**. Gegenstand der Gewerbesteuer ist nämlich der auf den laufenden Betrieb entfallende Gewinn.
- Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn der Gewerbebetrieb von einem anderen Unternehmer übernommen wird. In diesem Fall regelt das Gesetz zwar ausdrücklich, dass der Gewerbebetrieb des übertragenden Unternehmers als eingestellt gilt. Dies bedeutet aber nicht, dass der übernehmende Unternehmer im Zeitpunkt der Übertragung sogleich einen neuen Gewerbebetrieb eröffnet und am Markt teilnimmt.
- Der Kläger hat im Dezember 2017 lediglich **Vorbereitungshandlungen** durchgeführt und **noch nicht am Marktgeschehen teilgenommen**. Daher bleiben seine Aufwendungen aus Dezember 2017 gewerbesteuerlich außer Ansatz.

Hinweise: Einkommensteuerlich werden die Aufwendungen aus dem Dezember 2017 jedoch als **vorweggenommene Betriebsausgaben** berücksichtigt. Denn das Einkommensteuerrecht stellt auf die persönliche Steuerpflicht ab und erfasst damit auch Aufwendungen vor der Betriebseröffnung. Dafür wird bei der Einkommensteuer aber auch der Gewinn aus der Veräußerung bzw. der Aufgabe des Gewerbebetriebs besteuert, während dieser bei der Gewerbesteuer nicht berücksichtigt wird.

Bei einer Kapitalgesellschaft beginnt die Gewerbesteuerpflicht hingegen bereits mit der Eintragung im Handelsregister oder mit der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr.

Hätte der Kläger den Imbiss zunächst eröffnet und dann zwecks Renovierung **unterbrochen**, wären die Renovierungskosten gewerbesteuerlich abziehbar gewesen. Denn dann hätte die Gewerbesteuerpflicht bereits mit der Eröffnung begonnen.

Alle Steuerzahler

Solidaritatzuschlag noch verfassungsgemäß

Der Bundesfinanzhof (BFH) hält den Solidaritätszuschlag jedenfalls in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021 für verfassungsgemäß und lehnt eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ab. Nach Auffassung des BFH sind die finanziellen Belastungen, die sich aus der Wiedervereinigung ergeben, in den Jahren 2020 und 2021 noch nicht durch den Solidaritätszuschlag ausgeglichen worden.

Hintergrund: Seit 1995 wird auf die Einkommensteuer ein Solidaritätszuschlag in Höhe von zuletzt 5,5 % erhoben, der den Finanzbedarf, der sich aus der Wiedervereinigung ergibt, abdecken soll. Der Solidaritätszuschlag ist keine Steuer, sondern eine sog. **Ergänzungsabgabe**, deren Aufkommen dem Bund zusteht. Der Bund verpflichtete sich im sog. Solidarpakt II, den Bundesländern mehr als 150 Mrd. € für die Bewältigung der finanziellen Folgen der Wiedervereinigung zur Verfügung zu stellen. Der Solidarpakt II ist Ende 2019 ausgelaufen. Seit dem Veranlagungszeitraum 2021 ist der Solidaritätszuschlag aufgrund einer Gesetzesänderung für die Mehrheit der Steuerzahler weggefallen; der verbleibende Teil der Steuerzahler wird – je nach Einkommenshöhe – teilweise oder vollständig mit dem Solidaritätszuschlag belastet.

Sachverhalt: Die Kläger sind Eheleute, die Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag für 2020 und für 2021 entrichten sollten. Die Kläger wehrten sich gegen die Festsetzung der Vorauszahlungen mit der Begründung, dass der Solidaritätszuschlag seit 2020 verfassungswidrig sei, weil der Solidarpakt II zum 31.12.2019 ausgelaufen sei.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Klage ab:

- Zwar darf unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ keine Steuer eingeführt werden. Denn eine Ergänzungsabgabe unterliegt verfassungsrechtlichen Beschränkungen; diese Beschränkungen sind in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021 jedoch beachtet worden.
- Eine Ergänzungsabgabe hat den Zweck, einen vorübergehenden, aufgabenbezogenen Mehrbedarf des Bundes zu finanzieren; sie darf also kein dauerhaftes Mittel der Steuerverteilung sein, da ein dauerhafter Bedarf nur über eine Steuer gedeckt werden darf.
- Tatsächlich bestand in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021 noch ein aus der Wiedervereinigung resultierender Finanzierungsbedarf. So betrug das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag im Zeitraum 1995 bis 2016 ca. 275 Mrd. €, während sich die Ausgaben des Bundes für den Solidarpakt I und II, für den „Fonds Deutsche Einheit“ und für das Defizit der Treuhandanstalt auf ca. 383 Mrd. € beliefen. Unerheblich ist, ob die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag zweckgebunden für den „Aufbau Ost“ verwendet wurden; denn die Entscheidung, wann welche Ausgaben in Angriff genommen werden, gehört zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.

- Die Einschätzung des Gesetzgebers, es würden auch ab 2020 Mittel aus der Erhebung des Solidaritätszuschlags benötigt werden, ist daher ein **geeigneter Rechtfertigungsgrund**; denn der Gesetzgeber hat einen Beurteilungs- und Prognosespielraum. Unbeachtlich ist, dass ab 2021 eine Abschmelzung des Solidaritätszuschlags beschlossen wurde. Ein Zeitraum von bis zu 30 Jahren ist zwar lang, erscheint aber als ausreichend für die Bewältigung der historischen Aufgabe der Wiedervereinigung.
- Es liegt auch **kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz** darin, dass der Gesetzgeber ab 2021 ca. 90 % der Steuerzahler vom Solidaritätszuschlag befreit hat und nur noch ca. 10 % den Solidaritätszuschlag entrichten müssen. Die Entscheidung des Gesetzgebers, nur noch ca. 10 % der Steuerzahler mit dem Solidaritätszuschlag zu belasten, ist mit dem **Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit** zu vereinbaren. Dass der Solidaritätszuschlag auch auf die Abgeltungsteuer für Kapitalerträge – unabhängig vom Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen – erhoben wird, ist im Streitfall jedenfalls irrelevant, da die Kläger keine Abgeltungsteuer gezahlt haben.

Hinweise: Der BFH geht davon aus, dass allein das Auslaufen des Solidarpakts II zum 31.12.2019 nicht zum Wegfall der Rechtfertigung des Solidaritätszuschlags geführt hat. Der Verweis des BFH auf einen Zeitraum von 30 Jahren könnte darauf hindeuten, dass der Gesetzgeber jedenfalls ab 2025 eine Aufhebung des Solidaritätszuschlags in Erwägung ziehen muss.

Das Urteil des BFH beendet die verfassungsrechtliche Diskussion über den Solidaritätszuschlag nicht, da allein das BVerfG eine abschließende Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit treffen kann. Es ist daher abzuwarten, ob die Kläger – wie bereits angekündigt – gegen das Urteil des BFH Verfassungsbeschwerden einlegen werden.

Hätte der Gesetzgeber statt der Ausgestaltung als Ergänzungsabgabe einfach eine Steuererhöhung vorgenommen, gäbe es wohl keine verfassungsrechtlichen Zweifel.

Kapitaleinnahmen bei Erfüllung einer Forderung durch Aufrechnung

Eine Forderung, die unter dem Nennwert erworben worden ist, kann auch dadurch erfüllt werden, dass der Schuldner mit einer gleich hohen Forderung, die er gegen den Steuerpflichtigen hat, gegenüber dem Steuerpflichtigen aufrechnet. Dies führt beim Steuerpflichtigen zu Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit der Aufrechnungsbetrag höher ist als der für die Forderung gezahlte Kaufpreis. Diese Einkünfte unterliegen nach der bisherigen Rechtslage dem individuellen Steuertarif des Steuerpflichtigen, wenn es sich um eine Forderung gegen eine GmbH handelte, an der der Steuerpflichtige mit mindestens 10 % beteiligt ist.

Hintergrund: Zu den Kapitaleinkünften gehört u. a. auch der Gewinn aus dem Verkauf einer Forderung. Grundsätzlich unterliegen Kapitaleinkünfte der Abgeltungsteuer von 25 %. Die Abgeltungsteuer ist nach dem Gesetz in bestimmten Fällen ausgeschlossen, z. B. wenn die Kapitalerträge von einer GmbH stammen, an der der Steuerpflichtige zu mindestens mit 10 % beteiligt ist.

Sachverhalt: Der Kläger war an der M-GmbH zu 50 % beteiligt und erwarb im Jahr 2009 die weiteren 50 %, so dass er Alleingesellschafter wurde. Zugleich trat der bisherige Gesellschafter dem Kläger eine Forderung gegen die M-GmbH im Nennwert von 79.684 € ab. Hierfür zahlte der Kläger einen Kaufpreis von 1 €. Im Streitjahr 2013 rechnete die M-GmbH mit einer gleich hohen Forderung, die sie gegen den Kläger hatte, auf. Das Finanzamt setzte Kapitaleinkünfte in Höhe von 79.683 € an, indem sie die Aufrechnung als Erfüllung der Forderung des Klägers ansah und hiervon den gezahlten Kaufpreis von 1 € abzog. Die Einkünfte besteuerte sie mit dem individuellen Steuertarif des Klägers und lehnte die Anwendung der Abgeltungsteuer von 25 % ab.

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

- Der Kläger hat eine Kapitalforderung im Nennwert von 79.684 € zum Kaufpreis von 1 € erworben, die im Streitjahr durch Aufrechnung erfüllt worden ist. Diese **Erfüllung durch Aufrechnung stellt eine Rückzahlung** dar und führt damit zu **Kapitaleinkünften**; denn der Begriff der Rückzahlung ist weit auszulegen und ist nicht auf Überweisungen beschränkt.
- Der aus der Erfüllung resultierende Gewinn von 79.683 € unterliegt nicht der Abgeltungsteuer von 25 %, sondern dem **individuellen Steuersatz** des Klägers. Die Abgeltungsteuer ist nämlich bei Kapitalerträgen, die ein zu mindestens 10 % beteiligter GmbH-Gesellschafter von seiner GmbH erhält, ausgeschlossen.
- Der Ausschluss der Abgeltungsteuer ist nicht davon abhängig, dass die Erfüllung der Forderung des Klägers bei der GmbH zu Aufwand geführt hat. Der Ausschluss der Abgeltungsteuer gilt also auch dann, wenn sich die Erfüllung der Forderung bei der GmbH erfolgsneutral ausgewirkt hat. Zwar wurde das Gesetz im Jahr 2020 geändert; diese Änderung galt aber noch nicht im Streitjahr 2013.

Hinweise: Im Streitfall wäre es für den Kläger vorteilhaft gewesen, wenn die Abgeltungsteuer anwendbar gewesen wäre. Es gibt aber auch Fälle, in denen die Abgeltungsteuer nicht vorteilhaft ist, nämlich dann, wenn der Steuerpflichtige Verluste aus Kapitalvermögen erleidet; diese sind im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer nämlich nicht absetzbar. Hier hat sich die Rechtslage seit einer Gesetzesänderung im Jahr 2020 verschlechtert, weil die Berücksichtigung eines Verlustes eines mit mindestens 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafters davon abhängig ist, dass die GmbH entsprechende Aufwendungen hat, die sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen kann. Dies erschwert bei einem mit mindestens 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafter den steuerlichen Abzug von Darlehensverlusten und gilt für Darlehen, die ab dem 1.1.2021 gewährt

worden sind; für vor dem 1.1.2021 gewährte Darlehen gilt die Neuregelung erst ab dem Veranlagungszeitraum 2024.

Energiepreispauschale für Studenten

Die Beantragung der Energiepreispauschale (EPP) für Studenten wird nach Angaben des Bundesministeriums für Bildung und Forschung ab Mitte März 2023 unter der Internetadresse www.einmalzahlung200.de möglich sein.

Für die Beantragung benötigt der Antragsteller ein sog. BundID-Konto, welches wiederum unter der Internetadresse <https://id.bund.de/de/eservice/konto> eingerichtet werden kann. Für die Einrichtung eines BundID-Kontos ist entweder ein Elster-Zertifikat oder ein Ausweis mit Onlinefunktion (z. B. Personalausweis oder Bürgerkarte der EU) erforderlich.

Hinweis: Weitere Informationen zur Antragstellung sind in den FAQ unter www.einmalzahlung200.de veröffentlicht.

Warnung vor gefälschten Rechnungen und Webseiten

Zurzeit sind gefälschte Rechnungen im Umlauf, mit denen Gebühren in Höhe von mehreren hundert Euro für eine **Handelsregistereintragung** gefordert werden. Auf diese Betrugsmasche weist die Bundesrechtsanwaltskammer hin.

In den Rechnungen, die vorgeblich vom Amtsgericht München stammen, werden die Empfänger aufgefordert, binnen kurzer Frist Gebühren für eine Handelsregistereintragung zu überweisen. Bei genauerer Prüfung entpuppen sich die Schreiben als Fälschung: Die Bankverbindung führt nach Litauen und das abgedruckte Landeswappen (Nordrhein-Westfalen) passt nicht zum Gerichtsbezirk (München).

Darüber hinaus sind **diverse Internetseiten** online, die sich fälschlicherweise **als KfW-Webseiten oder Zuschussportale ausgeben**. Sie werden von Unbekannten unter dem Namen der KfW betrieben und fordern Kunden zur Herausgabe persönlicher Daten auf, möglicherweise mit der Absicht, diese Daten in betrügerischer Absicht zu nutzen.

In diesem Zusammenhang sind auch **Phishing-Mails** im Umlauf, die die Empfänger im Namen der KfW dazu auffordern, personenbezogene Daten preiszugeben. Die Angesprochenen werden aufgefordert, auf einen Link in der Nachricht zu klicken. Diese angegebenen Links führen auf die gefälschten Internetseiten, auf denen die Daten abgegriffen werden können. Empfänger schöpfen möglicherweise keinen Verdacht, da die Nachrichten täuschend echt wirken können. Die KfW weist darauf hin, dass personenbezogene Daten ausschließlich in die über die KfW-Webseite www.kfw.de erreichbaren Portale eingegeben werden sollten.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im April 2023

11.4.2023	Umsatzsteuer; Lohnsteuer, Kirchensteuer zur Lohnsteuer, ggf. Solidaritätszuschlag Zahlungsschonfrist bis zum 14.4.2023 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)
26.4.2023	Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 26.4.2023 Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 24.4.2023