

MANDANTENINFORMATION

UNTERNEHMER UND GESCHÄFTSFÜHRER

BETRIEBSPRÜFUNG: BUNDESFINANZHOF HEGT ZWEIFEL AN DER RICHTSATZSAMMLUNG

Jahr für Jahr gibt das Bundesfinanzministerium die Richtsatzsammlung heraus, die für viele Branchen beispielsweise die gängigen Rohgewinnaufschläge auf den Waren- und Materialeinsatz auflistet. Die Richtsätze sollen der Finanzverwaltung Anhaltspunkte geben, um Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben. Tatsächlich dient die Richtsatzsammlung oftmals als Schätzungsgrundlage im Anschluss an Betriebsprüfungen, wenn der Prüfer Mängel in der Kassenführung oder Buchführung feststellt. Zumindest kommt es im Rahmen von Außenprüfungen zu Diskussionen, wenn zum Beispiel die Rohgewinnaufschläge des geprüften Betriebs weit unterhalb der Richtsätze laut Richtsatzsammlung liegen.

Schon seit einiger Zeit steht die Richtsatzsammlung der Finanzverwaltung in der Kritik, denn wie das zugrundeliegende Zahlenmaterial zusammengetragen wurde und ob es wirklich repräsentativ ist, ist für Außenstehende kaum nachvollziehbar. Nunmehr hat auch der Bundesfinanzhof Zweifel an der Richtsatzsammlung geäußert und daher in einem Verfahren, in dem es um die Hinzuschätzung von Umsätzen eines Diskothekenbetreibers geht, das Bundesfinanzministerium zur Stellungnahme aufgefordert, das heißt, das BMF muss dem Verfahren "beitreten", wie es in der Gerichtssprache heißt (BFH-Beschluss vom 14.12.2022, X R 19/21). Unklar erscheint dem BFH insbesondere,

- welche Einzeldaten mit welchem Gewicht in die Ermittlung der Richtsätze der jeweiligen Gewerbeklasse einfließen, wie die Repräsentativität der Daten sichergestellt wird und ob es Einzeldaten gibt, die von vornherein ausgeschlossen werden;
- ob die regional zum Teil erheblich unterschiedliche Höhe fixer Betriebskosten (insbesondere Raum- und Personalkosten) der Festlegung bundeseinheitlicher Richtsätze entgegensteht;
- weshalb die Ergebnisse von Außenprüfungen bei so genannten Verlustbetrieben unberücksichtigt bleiben, obwohl auch solche Betriebe grundsätzlich einen positiven Rohgewinnaufschlagsatz ausweisen;

- ob ganz oder teilweise erfolgreiche Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen gegen die auf eine Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide Eingang in die Richtsatzsammlung finden.

Zudem stelle sich die Frage, wie dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden kann, das Ergebnis einer Schätzung auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung - insbesondere auch im Hinblick auf die spezifischen Daten, die dieser Sammlung zugrunde liegen - nachzuvollziehen und zu überprüfen.

GmbH: Einzelner Gesellschafter kann Höhe des Einlagekontos nicht anfechten

Auf dem steuerlichen Einlagekonto einer Kapitalgesellschaft werden insbesondere die Einlagen erfasst, die der Gesellschafter an seine Kapitalgesellschaft geleistet hat. Werden solche Einlagen später an den Gesellschafter aus dem Einlagekonto zurückgezahlt, dann muss der Gesellschafter diese Einlagenrückgewähr - anders als Gewinnausschüttungen - nicht versteuern. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird Jahr für Jahr mit einem besonderen Bescheid festgeschrieben (§ 27 Abs. 2 KStG). Dieser Bescheid richtet sich an die Kapitalgesellschaft. Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann den Bescheid über den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nicht eigenständig anfechten. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.12.2022 (I R 53/19) entschieden.

Im Streitfall war die Klägerin an einer GmbH beteiligt; sie hatte im Jahr 2007 eine hohe Einlage geleistet. Der Vorgang war irrtümlich nicht deklariert worden und der entsprechende Bescheid wurde bestandskräftig. Erst im Jahr 2018 legte die Klägerin Einspruch mit der Begründung ein, dass ohne Erfassung ihrer Einlage im Bescheid eine spätere steuerfreie Einlagenrückgewähr nicht möglich sei. Weder dieser Einspruch noch die nachfolgende Klage waren erfolgreich. Das Finanzgericht entschied, dass alleine die GmbH als Adressatin des Bescheids das Recht habe, diesen anzufechten. Der Bundesfinanzhof bestätigte diese Auffassung. Grundsätzlich kann ein Bescheid nur von den Adressaten angefochten werden. Das ist im Fall des Bescheids gemäß § 27 Abs. 2 KStG die Kapitalgesellschaft und allein sie kann deshalb Einspruch einlegen und Klage erheben. Der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist nicht Adressat, sondern als Dritter lediglich mittelbar von dem Bescheid betroffen. Ein eigenes Anfechtungsrecht des Gesellschafters ("Drittanfechtungsrecht") ist auch nicht ausnahmsweise anzuerkennen.

Praxistipp: Bei der Einlagenrückgewähr durch eine GmbH oder eine andere Kapitalgesellschaft muss unbedingt eine Steuerbescheinigung mittels eines amtlichen Vordrucks ausgestellt und auch aufbewahrt werden (§ 27 Abs. 3 Satz 1 KStG). Der amtliche Vordruck kann nicht durch einen Überweisungsträger mit Angaben zur Einlagenrückgewähr ersetzt werden (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 03.05.2022, 8 K 8077/20). Zudem sind bei Auskehrungen aus dem steuerlichen Einlagekonto weitere Besonderheiten zu beachten. So mindern Leistungen der Kapitalgesellschaft das steuerliche Einlagekonto - unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung - nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen.

Praxistipp: Das handelsrechtliche Pendant zum steuerlichen Einlagekonto ist die Kapitalrücklage. Zwar stimmen Einlagekonto und Kapitalrücklage der Höhe nach oft überein, doch es gibt aufgrund steuerlicher Besonderheiten viele Fälle, in denen die Bestände voneinander abweichen. Daher ist das steuerliche Einlagekonto gesondert zu ermitteln und festzustellen. Ihm kommt eine eigenständige Bedeutung zu.

Pensionszusage: Vorbehalte sind für Rückstellung grundsätzlich steuerschädlich

Enthält eine Pensionszusage einen Vorbehalt, demzufolge die Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann, ist die Bildung einer Pensionsrückstellung steuerrechtlich nur in eng begrenzten Fällen zulässig - so der Bundesfinanzhof laut Urteil vom 06.12.2022 (IV R 21/19).

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hatte eine betriebliche Altersversorgung für ihre Mitarbeiter eingeführt und für die hieraus resultierenden Verpflichtungen Pensionsrückstellungen gebildet. Einzelheiten waren in einer Betriebsvereinbarung geregelt. Die Höhe der Versorgungsleistungen ergab sich aus Versorgungsbausteinen, die aus einer "Transformationstabelle" abzuleiten waren. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hatte sich vorbehalten, unter anderem diese Transformationstabelle einseitig ersetzen zu können. Wegen dieses Vorbehalts erkannte das Finanzamt die Pensionsrückstellungen nicht an, so dass es in den Streitjahren jeweils zu Gewinnerhöhungen kam.

Auch der BFH sah den Vorbehalt als steuerschädlich an. Die Bildung einer Pensionsrückstellung sei steuerrechtlich nur zulässig, wenn der Vorbehalt ausdrücklich einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten, eng begrenzten Tatbestand normiere, der nur ausnahmsweise eine Minderung oder einen Entzug der Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gestatte. Demgegenüber seien uneingeschränkte Widerrufsvorbehalte, deren arbeitsrechtliche Gültigkeit oder Reichweite zweifelhaft oder ungeklärt sei, steuerrechtlich schädlich. Auch im Streitfall sei dies gegeben, da der Vorbehalt eine Änderung der Pensionszusage in das Belieben des Arbeitgebers stelle. Der Vorbehalt sei keiner in der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten Fallgruppe zuzuordnen, bei der ein Abschlag ausgeschlossen sei (Quelle: Mitteilung des BFH vom 16.03.2023).

Umsatzsteuer: Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer

Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen an Erntehelfer ist grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, unterliegt aber nur dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent. Dies gilt auch, wenn es sich bei der Unterkunft lediglich um Wohncontainer handelt (BFH-Urteil vom 29.11.2022, XI R 13/20). Der Kläger betreibt eine Landwirtschaft mit Schwerpunkt Spargel- und Beerenanbau. Er beschäftigte saisonal jeweils rund 100 Erntehelfer, an die er Räume in Wohncontainern vermietete. Die Wohncontainer waren nicht in das Erdreich eingelassen, sondern standen auf Steinsockeln und waren über gepflasterte Wege zu erreichen. Zwischen dem Kläger und den Erntehelfern wurden neben den Arbeitsverträgen "Leistungsverträge" geschlossen, in denen die Miete kalendertäglich vereinbart war. Neben der Unterkunft konnten die Erntehelfer auch Verpflegung beziehen, die der Kläger gesondert berechnete. Der Kläger meldete seine Umsätze aus der Vermietung der Räume an Erntehelfer für die Streitjahre zum ermäßigten Steuersatz an. Das Finanzamt unterwarf die betreffenden Umsätze hingegen dem Regelsteuersatz, weil die Unterkünfte keine dauerhaft feste Verbindung zum Grundstück besaßen. Zur Gewährung des ermäßigten Steuersatzes müssten die Wohn- und Schlafräume Teile von Gebäuden sein. Das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage jedoch statt; die Revision des Finanzamts blieb ohne Erfolg.

Begründung: Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 Prozent für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Diese Steuerermäßigung umfasst auch die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen in nicht ortsfesten Wohncontainern. Dem Wortlaut der genannten Vorschrift ist nicht zu entnehmen, dass er sich lediglich auf die Vermietung von Grundstücken bezieht. Vielmehr begünstigt die Vorschrift allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen durch einen Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden. Beim eigenen Personal handelt es sich um zur Beherbergung aufgenommene "Fremde". Die Auslegung entspricht auch dem Europarecht. Dass ein Landwirt mutmaßlich nur an die eigenen Erntehelfer für die Dauer ihrer Beschäftigung vermietet und die Erntehelfer nur in diesem Zusammenhang ein Interesse an der Beherbergung haben, ist für die steuerrechtliche Einordnung der Leistungen unerheblich. Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen ist im Übrigen keine Nebenleistung zum Arbeitsverhältnis.

Praxistipp: Bei der Unterbringung von Saisonarbeitskräften ist von einer kurzfristigen und damit steuerpflichtigen Vermietung auszugehen, wenn das Mietverhältnis nach den Vorstellungen des Vermieters nicht länger als sechs Monate dauern soll. Werden den Saisonarbeitskräften dagegen für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten feste Unterkünfte gewährt, ist die Vermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei; ein Verzicht auf die Steuerbefreiung ist nicht möglich (OFD Niedersachsen, Verfügung vom 04.11.2016, S 7168-133-St 173). Die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG führt dann zum Verlust des zugehörigen Vorsteuerabzugs.

Umsatzsteuer: Einnahmezuffluss noch nicht bei reiner Wertstellung

Wenn die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet wird (Ist-Versteuerung), kommt es für die Versteuerung eines Umsatzes auf den Zufluss- bzw. Zahlungszeitpunkt an. Doch wann gilt eine Einnahme bei einer Banküberweisung tatsächlich als zugeflossen? Am Tag der Wertstellung oder erst am Buchungstag? Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat entschieden, dass es für die Versteuerung auf den Buchungstag und nicht auf den Wertstellungstag bei der Bank ankommt (Urteil vom 17.05.2022, 5 K 5133/21). Es wurde allerdings die Revision zugelassen, die bereits unter dem Az. V R 12/22 vorliegt.

Der Kläger, ein Designer, berechnet seine Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten. Am 31.12.2019 erfolgte die Wertstellung von Rechnungsbeträgen in Höhe von rund 30.000 Euro. Das Finanzamt erhöhte die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze des Jahres 2019 um diesen Betrag und forderte die entsprechende Umsatzsteuer nach, während der Kläger der Auffassung ist, dass die Umsätze erst ins Jahr 2020 gehören, weil er in 2019 noch nicht über die Beträge verfügen kann. Diese sind erst am 02.01.2020 gebucht worden. Die Wertstellung auf den 31.12.2019 sei lediglich für die Verzinsung von Bedeutung. Die Richter sind der Auffassung des Klägers gefolgt.

Begründung: Bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Bei Überweisungen auf ein Bankkonto des leistenden Unternehmers vereinnahmt dieser das Entgelt oder Teilentgelt nicht im Zeitpunkt der Gutschrift (Datum der Wertstellung) auf dem Konto, sondern im Zeitpunkt der Buchung auf dem Konto des Empfängers, da vor diesem Zeitpunkt rein buchungstechnisch das Geld auf dem Konto noch nicht ersichtlich zugeflossen und zumindest faktisch damit nicht verfügbar ist. Aus § 675t Abs. 1 Satz 1 BGB ergibt sich nichts Anderes. Danach ist der Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers zwar verpflichtet, diesem den Zahlungsbetrag unverzüglich verfügbar zu machen, nachdem der Betrag auf dem Konto des Zahlungsdienstleisters eingegangen ist. Doch die Vorschrift regelt schon ihrem Wortlaut nach

lediglich eine Verpflichtung der Bank, die indes an der tatsächlichen Verfügungsmacht für den Zahlungsempfänger nichts zu ändern vermag.

ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER

Fahrten zum Sammelpunkt: Wichtige Urteile für Bauarbeiter und Monteure

Bauarbeiter, Monteure und Angehörige ähnlicher Berufe fahren oft mit einem Fahrzeug ihres Arbeitgebers zur jeweiligen Baustelle oder zum Kunden, nachdem sie sich morgens an einem bestimmten Sammelpunkt getroffen haben. Die Fahrten zum Sammelpunkt dürfen nur mit der Entfernungspauschale steuerlich abgezogen werden. Das sind 30 Cent je Entfernungskilometer; ab dem 21. Entfernungskilometer erhöht sich die Pauschale auf 38 Cent. Es gibt aber durchaus Fälle, in denen die genannten Berufsgruppen die Fahrten zum Sammelpunkt statt mit der Entfernungspauschale nach Dienstreisegrundsätzen absetzen dürfen, also mit 30 Cent pro gefahrenem Kilometer (oder den tatsächlichen Kosten). Im Jahre 2021 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Fahrten zu einem Sammelpunkt mit 30 Cent pro gefahrenem Kilometer angesetzt werden dürfen, wenn die Sammelstelle nicht typischerweise arbeitstäglich aufgesucht wird (BFH-Urteil vom 19.04.2021, VI R 6/19). Im Urteilsfall war ein Baumaschinenführer häufig auch auf mehrtägigen Fernbaustellen eingesetzt. Nach Ansicht der Richter liegt dann kein typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen des Sammelpunktes des Arbeitgebers mehr vor.

Kürzlich hat das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern entschieden, dass keine Fahrten zum Sammelpunkt vorliegen, wenn ein Möbeldmonteur den betrieblichen Lkw nach der Arbeit jeweils am Straßenrand oder auf einem - wechselnden - öffentlichen Parkplatz abstellt, von dort mit dem eigenen Pkw nach Hause fährt und den Lkw am Morgen darauf wieder übernimmt (Urteil vom 01.09.2022, 2 K 104/19).

Der Sachverhalt: Der Kläger war als Möbeldmonteur angestellt. Für die Fahrten zu den Kunden nutzte er einen Lkw des Möbelhauses. Es wurde ihm vom Arbeitgeber aufgegeben, den Lkw nach der Arbeit "an jedem beliebigen Ort zwischen A und W abzustellen." Da es in der Region keinen öffentlichen Lkw-Parkplatz gab, hat der Monteur täglich eine neue Parkgelegenheit für das Fahrzeug gesucht. Es gab weder eine betriebseigene Sammelstelle noch eine Weisung des Arbeitgebers bezüglich einer "ersten Tätigkeitsstätte". Auch hielt sich der Kläger nie lange am Betriebssitz oder am Zentrallager des Arbeitgebers auf. Für die Fahrten von zuhause bis zu dem jeweiligen Lkw-Abstellplatz und wieder zurück beantragte der Monteur daher die Kilometerpauschale für Dienstreisen und nicht nur die Entfernungspauschale. Laut Finanzgericht war das zulässig. Begründung: Der Kläger ist keiner ortsfesten betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet und hatte mithin keine erste Tätigkeitsstätte im Sinne von § 9 Abs. 4 EStG. Es fehlt auch an einer Anweisung des Arbeitgebers, arbeitstäglich einen festgelegten Ort aufzusuchen, um von dort aus die berufliche Tätigkeit zu beginnen. Der vom Kläger jeweils auszuwählende öffentliche Parkplatz gehört weder zum Bereich seines Arbeitgebers noch ist er mit einem Busdepot oder einem konkreten Sammelpunkt vergleichbar.

Entlohnung für mehrjährige Tätigkeit: Rätierliche Auszahlung ist steuerschädlich

Eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit, beispielsweise eine Lohnnachzahlung für mehrere Jahre, unterliegt der so genannten Fünftel-Regelung des § 34 EStG. Dadurch wird der Steuersatz für die Vergütung zumindest ein Stück weit ermäßigt. Allerdings setzt die Anwendung der Fünftel-Regelung voraus, dass die Vergütung in einem Betrag festgesetzt und zusammengeballt in einem Jahr gezahlt wird. Wird sie in unterschiedlichen Jahren ausgezahlt, wird die Steuervergünstigung - von Ausnahmefällen abgesehen - nicht gewährt. Dies gilt nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs selbst dann, wenn der Arbeitnehmer die rätierliche Auszahlung der Vergütung gar nicht beeinflussen kann. In den Worten des BFH heißt es konkret: Die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit ist regelmäßig nicht mittels Fünftel-Regelung nach § 34 EStG tarifbegünstigt, wenn die Auszahlung in drei Veranlagungszeiträumen erfolgt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zahlung ursprünglich in einer Summe vereinbart war und die Auszahlung in drei Veranlagungszeiträumen auf Gründen beruht, die der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen entzogen sind (BFH-Urteil vom 15.12.2022, VI R 19/21).

Der Sachverhalt: Die Klägerin war Mitgesellschafterin einer GmbH, die ihr zunächst eine Pensionszusage erteilt hatte. In einem Nachtrag wurde aber später vereinbart, dass die zugesagte Altersrente wertgleich in ein Alterskapital in Höhe von 543.000 Euro umzuwandeln ist, auf das die Klägerin mit Erreichen des 64. Lebensjahres Anspruch haben sollte. Nachdem die Klägerin ihr Pensionsalter erreicht hatte, schied sie aus dem Dienst der GmbH aus. Die GmbH zahlte der Klägerin das Alterskapital jedoch nicht wie vereinbart in einer Summe aus. Vielmehr wurde der Betrag in Teilbeträgen über drei Jahre hinweg ausgezahlt. Die Klägerin beantragte, den im Streitjahr bezogenen Betrag (473.000 Euro) als ermäßigt zu besteuern. Die Vergütung für mehrere Jahre zu berücksichtigen. Das Finanzamt folgte dem nicht. Eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG komme nicht in Betracht, da das Alterskapital nicht als Einmalzahlung im Streitjahr geleistet worden sei. Die hiergegen gerichtete Klage und auch die Revision blieben ohne Erfolg.

Begründung: Die Fünftel-Regelung setzt voraus, dass die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen zusammengeballt erfolgt. Im Streitfall fehlte es jedoch an einer zusammengeballten Arbeitslohnzahlung. Zwar können sich auch bei einer Zahlung in zwei (oder mehr) Veranlagungszeiträumen Progressionsbelastungen ergeben. Diese Belastungen müssen aber in Kauf genommen werden. Auch wenn die Zahlung des Alterskapitals ursprünglich in einer Summe vereinbart war und seine Auszahlung in drei Veranlagungszeiträumen auf Gründen beruhte, für die die Klägerin nichts konnte, so rechtfertigt dies keine abweichende Beurteilung. Es kommt nicht darauf an, ob die Modalitäten des Zuflusses vereinbart waren oder dem Zahlungsempfänger aufgezwungen wurden.

Praxistipp: Eine Auszahlung über mehr als einen Veranlagungszeitraum hinweg ist fast immer steuerschädlich. Ausnahmsweise kann die Fünftel-Regelung dennoch anzuwenden sein, beispielsweise, wenn neben der Hauptleistung in späteren Veranlagungszeiträumen aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit Entschädigungszusatzleistungen gewährt werden.

IMMOBILIENBESITZER

Instandhaltungsrücklage: Volle Grunderwerbsteuer, aber keine AfA

Beim Verkauf einer Eigentumswohnung erwirbt der Käufer das Guthaben, das in der Instandhaltungsrücklage der Eigentümergemeinschaft angesammelt worden ist, mit. Zugegebenermaßen ist dies nicht ganz korrekt ausgedrückt, denn rechtlich gehört die Instandhaltungsrücklage, auch als Erhaltungsrücklage oder *Instandhaltungsrückstellung* bekannt, zum Vermögen der Wohnungseigentümergemeinschaft. Daher kann sie auch gar nicht "verkauft" werden. Nach früherer Auffassung wurde das Guthaben aus einer Instandhaltungsrücklage nicht in die Grunderwerbsteuerliche Gegenleistung einbezogen. Doch dies ist nicht mehr aktuell. Der Bundesfinanzhof vertritt nunmehr die Auffassung, dass die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern ist - und zwar selbst dann nicht, wenn die Rücklage im Kaufvertrag gesondert ausgewiesen wird (BFH-Urteil vom 16.09.2020, II R 49/17). Aufgrund der Rechtsänderung bei der Grunderwerbsteuer stellte sich die Frage, ob auch bei der Einkommensteuer Änderungen zu berücksichtigen sind. Doch das wird von der Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main verneint (Verfügung vom 09.11.2022, S 2211 A - 12 - St 214). Für die Einkommensteuer gilt: Der bei Erwerb einer Eigentumswohnung im Kaufpreis enthaltene Anteil für das in der Erhaltungsrücklage angesammelte Guthaben gehört nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung. Zwar habe der BFH mit oben genanntem Urteil entschieden, dass der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrücklage zu mindern ist. Dieses Urteil ändere allerdings nicht die Behandlung der erworbenen anteiligen Erhaltungsrücklage im ertragsteuerlichen Sinn. Folge: Wird im Kaufvertrag nur ein einheitlicher Kaufpreis ausgewiesen, ist dieser für ertragsteuerliche Zwecke entsprechend aufzuteilen. Beim Erwerber ist sodann der um die erworbene anteilige Erhaltungsrücklage für die Eigentumswohnung gekürzte Kaufpreis in die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) einzubeziehen.

Praxistipp: Auch der Grund-und-Boden-Anteil, der im Kaufpreis einer Eigentumswohnung enthalten ist, mindert die Bemessungsgrundlage für die AfA.

Spekulationsgeschäft: Tageweise Raumvermietung teilweise steuerschädlich

Wer sein Eigenheim verkauft, muss normalerweise nicht fürchten, einen Veräußerungsgewinn ("Spekulationsgewinn") versteuern zu müssen, selbst wenn zwischen Erwerb und Verkauf nicht mehr als zehn Jahre liegen. Voraussetzung ist aber, dass die Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung ununterbrochen und ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde (Alternative 1) oder im Jahr des Verkaufs und in den beiden Vorjahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde (Alternative 2). Eine Vermietung gilt nicht als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und ist somit schädlich. Was aber gilt, wenn in den Jahren vor der Veräußerung einzelne Räume des Gebäudes lediglich an einzelnen Tagen vermietet wurden, etwa an Messegäste? Der Bundesfinanzhof hat hierzu wie folgt geurteilt: Wird ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Reihenhaus innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn insoweit nicht von der Besteuerung ausgenommen, als er auf tageweise an Dritte vermietete Räume entfällt (BFH-Urteil vom 19.07.2022, IX R 20/21).

Der Sachverhalt: Eheleute erwarben im Jahre 2011 ein Reihenhaus, das sie selbst bewohnten. In den folgenden Jahren vermieteten sie einzelne Zimmer im Dachgeschoss des Hauses daneben tageweise an Messegäste und erzielten daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Konkret waren es zwischen 12 und 25 Tage pro Jahr. Im Jahre 2017 wurde die Immobilie mit Gewinn verkauft. Das Finanzamt ging wegen der zeitweise erfolgten Vermietung einzelner Zimmer des Hauses davon aus, dass durch die Veräußerung ein privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 EStG zu berücksichtigen sei. Es ermittelte steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von rund 34.000 Euro, wobei es die Fläche des Dachgeschosses ins Verhältnis zur gesamten Wohnfläche setzte. Dies war zutreffend - so der BFH.

Begründung: Die vorübergehende Vermietung einzelner Zimmer einer Wohnung schließt die "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" aus, soweit der Mieter die vermieteten Räume unter Ausschluss des Vermieters nutzt. Das heißt, die oben genannte erste Alternative wird nicht insgesamt ausgeschlossen, sondern nur soweit einzelne Räume durch fremde Dritte vorübergehend genutzt werden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Alt. Nr. 1 EStG). Der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts ist nicht erfüllt, soweit die Wohnung im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich, das heißt zeitlich durchgängig, zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist. Soweit das aber nicht der Fall war (vorübergehend fremdvermieteter Teil), liegt ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft vor. Die eingangs erwähnte Alternative Nr. 2 war im Urteilsfall nicht erfüllt, da eine Vermietung auch im Verkaufsjahr erfolgte.

Zweitwohnungssteuer: Erhebung trotz Corona-Zutrittsverbots zur Insel Sylt

Aufgrund der Corona-Maßnahmen konnten Zweit- und Ferienwohnungen insbesondere im Jahr 2020 mitunter über Wochen nicht wie gewohnt genutzt werden. Dennoch haben wohl die meisten Gemeinden ihre Zweitwohnungssteuer unvermindert erhoben. Nun hat das Schleswig-Holsteinische Obergericht entschieden, dass die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer auch dann rechtmäßig war, wenn die steuererhebende Gemeinde auf einer Insel oder Hallig liegt und hier coronabedingt im Jahre 2020 zeitweise ein Zutrittsverbot für alle Personen galt, die nicht ihre Hauptwohnung an diesen Orten hatten (Schleswig-Holsteinisches OVG, Eilbeschluss vom 18.11.2022, 5 MB 23/22).

Der Antragsteller besitzt ein Grundstück auf Sylt und nutzt die dort gelegene Wohnung als Zweitwohnung. Er ist trotz des Zutrittsverbots von der Gemeinde Sylt zu einer uneingeschränkten Zweitwohnungssteuer für das Jahr 2020 herangezogen worden. Das OVG sieht dies in dem Eilbeschluss als rechtmäßig an. Begründung: Die Erhebung der Zweitwohnungssteuer setzt nur das "Innehaben" einer Zweitwohnung und damit eine rechtlich gesicherte Nutzungsmöglichkeit der Wohnung für eine gewisse Dauer voraus. Diese Möglichkeit sei durch das in der Zeit vom 03. April bis zum 03. Mai 2020 in Schleswig-Holstein geltende Zutrittsverbot zu den Inseln und Halligen an Nord- und Ostsee nicht entfallen, sondern nur vorübergehend eingeschränkt worden. Bei einer solchen pandemiebedingten Einschränkung handele es sich um einen atypischen Sachverhalt, der bei der Auslegung des Begriffs des "Innehabens" nicht zu berücksichtigen sei. Das Steuerrecht betreffe in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens. Die hierzu erlassenen Regelungen dürften steuerpflichtige Sachverhalte deshalb typisierend erfassen. Die vorliegende Einschränkung sei schließlich auch nicht mit den Folgen einer bauordnungsrechtlichen Nutzungsuntersagung vergleichbar.

Praxistipp: Das Bundesverwaltungsgericht hat vor einigen Jahren wie folgt entschieden: Verfügt der Inhaber einer Zweitwohnung über eine rechtlich gesicherte Eigennutzungsmöglichkeit von mindestens zwei Monaten, so kann die

Regelung einer Zweitwohnungssteuersatzung, nach der er mit dem vollen Jahresbetrag der Steuer veranlagt wird, nicht als unverhältnismäßig beanstandet werden (BVerwG, Urteil vom 26.09.2001, 9 C 1/01, BVerwG, Urteil vom 27.10.2004, 10 C 2.04).

KAPITALANLEGER

BAUSPARVERTRAG: IN WELCHEM JAHR SIND BONUSZINSEN ZU VERSTEUERN?

Manch Bausparer verfügt noch über einen Bausparvertrag, der ihm nicht nur die Möglichkeit einräumt, ein zinsgünstiges Bauspardarlehen in Anspruch zu nehmen, sondern der eine attraktive Verzinsung des Bausparguthabens bietet. Viele Verträge haben sogar einen Bonuszins für den Fall vorgesehen, dass auf die Inanspruchnahme des Bauspardarlehens bei Zuteilungsreife verzichtet wird. Jüngst musste sich der Bundesfinanzhof mit der Frage befassen, wann ein solcher Bonuszins als zugeflossen gilt, das heißt, in welchem Jahr er zu versteuern ist. Seine Antwort: Bonuszinsen aus einem Bausparvertrag fließen dem Steuerpflichtigen nicht bereits mit dem jährlichen Ausweis der Zinsen auf einem von der Bausparkasse geführten Bonuskonto zu, wenn ein Anspruch auf die Bonuszinsen nur nach einem Verzicht auf das Bauspardarlehen entsteht, die Bonuszinsen erst bei Auszahlung des Bausparguthabens fällig werden und über sie nur in Verbindung mit dem Bausparguthaben verfügt werden kann (BFH-Urteil vom 15.11.2022, VIII R 18/20).

Der Kläger schloss im Jahre 1995 einen Bausparvertrag ab. Das Bausparguthaben wurde mit 2,5 Prozent pro Jahr verzinst. Ferner sollte ein Bonus gezahlt werden, wenn der Kunde vor der ersten Auszahlung aus dem zugeteilten Bausparvertrag auf das Bauspardarlehen verzichtet. Hierdurch sollte sich die Gesamtverzinsung des Bausparguthabens auf 4,75 Prozent p.a. erhöhen. Und in der Tat hatte der Kläger kein Bauspardarlehen beansprucht, so dass ihm der Bonus im Jahre 2013 gewährt wurde. Der Schlussbonus betrug rund 25.000 Euro. Der Kläger war der Ansicht, dass der Bonus nicht in einer Summe im Jahre 2013 zu versteuern war, sondern rätierlich in den Vorjahren, zumal die Bonuszinsen bereits auf dem Bonuskonto ausgewiesen wurden. Klage und Revision blieben aber ohne Erfolg. Die Bonuszinsen waren komplett in 2013 zu versteuern. Die Begründung: Ein Zufluss durch Gutschrift in den Büchern kommt nur in Betracht, wenn und soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht. Eine solche habe aber erst in 2013 mit dem Verzicht auf die Inanspruchnahme des Bauspardarlehens bestanden. Eine Ausgestaltung der Verzinsung als eine auf den Vertragsbeginn rückbezogene Erhöhung der Guthabenzinsen lässt nicht den Schluss zu, dass dem Kläger die Bonuszinsen auch bereits seit Vertragsschluss zustanden.

Praxistipp: Der Kläger hatte seine Zinsen - aus seiner Sicht korrekt - in den Vorjahren erklärt, und zwar auch die vermeintlich bereits entstandenen Bonuszinsen. In 2013 selbst hatte er daher nur noch einen geringen Betrag an Bonuszinsen erklärt. Erst aufgrund einer Kontrollmitteilung hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2013 einige Jahre später geändert. Der BFH sieht diese nachträgliche Änderung als zulässig an; es liege eine neue Tatsache im Sinne des § 173 AO vor.

ALLE STEUERZAHLER

Außergewöhnliche Belastung: Sind Kosten für ein Liegefahrzeug abziehbar?

Menschen mit Behinderungen haben üblicherweise höhere Kosten aufzubringen als Menschen ohne Einschränkungen. Das betrifft auch allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens, deren Kosten von den gesetzlichen Krankenversicherungen nicht übernommen werden. Es ist leider nur wenig bekannt,

dass Kosten für medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens im Sinne von § 33 Abs. 1 SGB V anzusehen sind, durchaus als außergewöhnliche Belastung - unter Anrechnung einer zumutbaren Eigenbelastung - abziehbar sein können. Voraussetzung ist allerdings, dass die Aufwendungen "zwangsläufig" entstanden sind. Und der Nachweis dieser Zwangsläufigkeit muss durch ein amtsärztliches Gutachten oder durch die ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung erbracht werden. Wichtig: Der Nachweis muss unbedingt vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein (§ 64 Abs. 1 Nr. 2e EStDV).

Ende 2021 hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg einem Steuerbürger den Kostenabzug für ein Liege-
fahrrad versagt, weil der oben genannte "qualifizierte Nachweis" nicht erbracht wurde (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 08.11.2021, 7 K 7157/20). Dem Urteil lässt sich aber durchaus entnehmen, dass Kosten für ein Liegefahrrad bzw. Liegedreirad grundsätzlich abzugsfähig sein können, wenn sie von den Sozialträgern nicht übernommen werden. Voraussetzung für den Abzug ist aber stets das rechtzeitig eingeholte amtsärztliche Gutachten oder die ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung. Ein nachträglich ausgestellt Gutachten hilft leider nicht weiter.

Alleinerziehende: Entlastungsbetrag kann zeitanteilig zu gewähren sein

Alleinerziehenden steht ein steuerlicher Entlastungsbetrag zu, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das sie Kindergeld oder den steuerlichen Kinderfreibetrag erhalten, und ansonsten im Haushalt keine andere erwachsene Person lebt. Geregelt ist dies in § 24b des Einkommensteuergesetzes. In 2022 betrug der Entlastungsbetrag 4.008 Euro zuzüglich eines Erhöhungsbetrages für das zweite und jedes weitere Kind von jeweils 240 Euro. In 2023 ist der Entlastungsbetrag um 252 Euro auf 4.260 Euro angehoben worden; der Erhöhungsbetrag von 240 Euro bleibt aber unverändert.

Die Finanzverwaltung wollte den Entlastungsbetrag bislang dann nicht gewähren, wenn für die beiden Elternteile eine Ehegattenveranlagung möglich wäre. Sprich: Ein Abzug sollte dann nicht in Betracht kommen, wenn Alleinerziehende im Laufe des Jahres heiraten oder wenn sich ein Ehepaar trennt und jeder eine eigene Wohnung bezieht. Der Abzugsbetrag sollte dann für das ganze Jahr entfallen; eine zeitanteilige Berücksichtigung sei nicht vorgesehen. Der Bundesfinanzhof ist aber anderer Auffassung: Zusammenveranlagte Ehegatten können den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende im Jahr der Eheschließung zeitanteilig in Anspruch nehmen, wenn sie vor der Heirat nicht mit einer anderen volljährigen Person in einer Haushaltsgemeinschaft gelebt haben (BFH-Urteil vom 28.10.2021, III R 57/20). Im Trennungsjahr ist der Entlastungsbetrag zeitanteilig für die Monate nach der Trennung zu gewähren, wenn im Haushalt keine andere volljährige Person lebt (BFH-Urteil vom 28.10.2021, III R 17/20).

Nunmehr verfügt das Bundesfinanzministerium, dass die Urteile allgemein anzuwenden sind (BMF-Schreiben vom 23.11.2022, BStBl 2022 I S. 1634). In dem Veranlagungszeitraum, in dem Ehegatten bzw. Lebenspartner sich trennen, ist eine zeitanteilige Inanspruchnahme des Entlastungsbetrages möglich, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 24b EStG erfüllt sind. Und weiter: Ein Steuerpflichtiger kann den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende im Jahr der Eheschließung/Verpartnerung zeitanteilig in Anspruch nehmen, sofern er die übrigen Voraussetzungen des § 24b EStG erfüllt, insbesondere nicht bereits in einer Haushaltsgemeinschaft mit dem späteren Ehegatten gelebt hat.

Praxistipp: Eingangs wurde erwähnt, dass im Haushalt keine andere erwachsene Person leben darf. Allerdings gibt es davon einige wenige Ausnahmen. So ist es zum Beispiel unschädlich, wenn es sich bei der anderen volljährigen Person um ein leibliches Kind, Adoptiv-, Pflege-, Stief- oder Enkelkind handelt, für das dem Steuerpflichtigen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht. Aus Billigkeitsgründen führt zudem die Unterbringung von volljährigen Flüchtlingen aus der Ukraine durch Alleinerziehende nicht zu einer steuerschädlichen Haushaltsgemeinschaft. Damit bleibt der Anspruch auf den Entlastungsbetrag bestehen. Diese Billigkeitsregelung gilt zunächst für 2022 und 2023 (FAQ-Katalog des BMF "Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten", Stand 31.01.2023).

Verspätete Zahlung: Höhe der Säumniszuschläge ist verfassungsgemäß

Wer eine fällige Steuerzahlung verspätet leistet, muss für jeden angefangenen Monat der Säumnis einen Säumniszuschlag von 1 Prozent des Steuerbetrags entrichten. Nachdem das Bundesverfassungsgericht zu der so genannten Steuerverzinsung auf Nachzahlungen und Erstattungen entschieden hatte, dass ein monatlicher Zinssatz von 0,5 Prozent verfassungswidrig ist und der diesbezügliche Zinssatz mittlerweile auf 0,15 Prozent pro Monat gesenkt wurde, war fraglich, ob nicht auch die Höhe der Säumniszuschläge verfassungswidrig ist.

Nun hat der Bundesfinanzhof aber entschieden, dass gegen die Höhe der Säumniszuschläge auch bei dem niedrigen Zinsniveau der vergangenen Jahre keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (BFH-Urteil vom 15.11.2022, VII R 55/20). Der Säumniszuschlag sei in erster Linie ein Druckmittel eigener Art zur Durchsetzung fälliger Steuern und erfülle primär eine pönale Funktion. Die maßgebende Vorschrift (§ 240 AO) verfolge das Ziel, den Bürger zur zeitnahen Erfüllung seiner Zahlungsverpflichtungen anzuhalten und die Verletzung ebenjener Verpflichtung zu sanktionieren. Die Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen sei damit nicht Haupt-, sondern nur Nebenzweck der Regelung. Aus dem bloßen Umstand des Anfalls von Säumniszuschlägen bei nicht fristgerechter Zahlung dürfe nicht auf deren Charakter als Zinsen geschlossen werden. Man dürfe Säumniszuschläge daher auch nicht mit Nachzahlungszinsen vergleichen. Säumige Steuerpflichtige werden durch die Höhe des Zuschlags nach § 240 AO nicht unverhältnismäßig hoch belastet.

Praxistipp: Bei unbilligen Härten kann ein Antrag auf einen teilweisen oder vollständigen Erlass von Säumniszuschlägen gestellt werden. Ein Erlass kommt zum Beispiel in Betracht bei einem bisher pünktlichen Steuerzahler, dem ein offenes Versehen unterlaufen ist. Allerdings ist ein Erlassantrag hinreichend zu begründen und daher stets mit einem gewissen Aufwand verbunden.

Erdgas und Fernwärme: Einzelfragen zur Senkung des Umsatzsteuersatzes

Im vergangenen Jahr hat der Gesetzgeber beschlossen, den Umsatzsteuersatz für die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz sowie die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz zu verringern. Befristet vom 1. Oktober 2022 bis 31. März 2024 gilt insoweit der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent (§ 28 Abs. 5 und 6 UStG). Das Bayerische Landesamt für Steuern hat nun mehrere Fragen rund um die Senkung des Steuersatzes beantwortet (Erlass vom 30.03.2023, S 7220.1.1-11/12 St33). So gilt unter anderem:

- Lieferung von Gas über das Erdgasnetz: Neben den Lieferungen von Erdgas und Biogas über das Erdgasnetz (unabhängig von ihrer Nutzung) sind auch die Lieferungen von Flüssiggas (LNG und LPG) per Tanklastwagen (sowohl zur Wärmeerzeugung als auch zur Erzeugung von Prozesswärme) sowie die Abgabe von CNG an der Tankstelle begünstigt. Die Lieferung von Gas über ein privates Netz oder eine private Zuleitung ist der Lieferung von Gas mit einem Tanklastwagen gleichzustellen. Nicht begünstigt ist die Abgabe von Flüssiggas (LPG) als Kraftstoff an der Tankstelle sowie die Abgabe von Gas in Flaschen oder Kartuschen.
- Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz: Der Begriff "Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz" umfasst sowohl die Lieferungen größerer Wärmeerzeugungsanlagen, die die breite Öffentlichkeit mit Wärme versorgen, als auch kleinerer Anlagen (z.B. Biogasanlagen oder private Blockheizkraftwerke), die nur einen begrenzten Personenkreis beliefern. Eine aufgrund Eigenverbrauchs zu besteuernde unentgeltliche Wertabgabe ist gemäß § 3 Abs. 1b UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und unterliegt damit ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz.

- Legen eines Wärme-Hausanschlusses: Als "Lieferung von Wärme" gilt auch das Legen eines Wärme-Hausanschlusses. Insoweit gelten die Regelungen zu Hauswasseranschlüssen analog. Das bedeutet, dass das Legen der Hausanschlüsse nur einem Umsatzsteuersatz von 7 Prozent unterliegt. Das Legen eines Mehrspartenanschlusses (z.B. Wasser, Gas, Strom, Telekommunikation) stellt jedoch eine einheitliche komplexe Leistung "Verschaffung des Zugangs zu sämtlichen Versorgungsleistungen" dar, die dem Regelsteuersatz von 19 Prozent unterliegt.
- Anschluss an ein örtliches Flüssiggasversorgungsnetz: Entgelte für den Anschluss an ein örtliches Flüssiggasversorgungsnetz unterliegen analog zu den Gas-Hausanschlüssen als "Lieferung von Gas" dem ermäßigten Steuersatz. Nicht begünstigt ist das Legen eines Anschlusses von einem (privaten) Flüssiggastank an die Leitungen des Verbrauchers im Haus bzw. bis zu einer Hauseinführung, da es sich hierbei nicht um eine Verbindungsstelle zwischen dem Leitungsnetz des (Flüssig-)Gasversorgers und dem Grundstück des Verbrauchers handelt.
- Installation und Wartung: Die Installation und Wartung von Flüssiggasanlagen, Gasthermen, Heizungsanlagen usw. sind nicht Teil der Gas- bzw. Wärmelieferungen. Sie unterliegen als selbständige Leistungen dem Regelsteuersatz.

Impfzentren: Verlängerung steuerlicher Erleichterungen für Freiwillige

Bereits in den Jahren 2020 bis 2022 konnten die freiwilligen Helferinnen und Helfer in den Impf- und Testzentren von der so genannten Übungsleiter- oder von der Ehrenamtszuschale profitieren. Wie das Thüringer Finanzministerium berichtet, werden diese Erleichterungen auch für das Jahr 2023 gewährt. Die Anweisung ist bundeseinheitlich abgestimmt (Thüringer FinMin vom 09.02.2023, 1040-21-S 1901/67-18465/2023). Danach gilt: Für all diejenigen, die direkt an der Impfung oder Testung beteiligt sind - also in Aufklärungsgesprächen oder beim Impfen oder Testen selbst - gilt die Übungsleiterzuschale (§ 3 Nr. 26 EStG). Im Jahr 2020 lag die Übungsleiterzuschale bei 2.400 Euro, seit 2021 beträgt sie 3.000 Euro jährlich.

Begünstigt sind insoweit auch Tätigkeiten zur Vor- und Nachbereitung der Impfungen, wie die Registrierung der zu impfenden Personen, die Aufbereitung des Impfstoffs, die Dokumentation der Impfungen sowie die Überwachung der geimpften Personen. Das Gesagte gilt auch für mobile Impfzentren. In Bezug auf die Testzentren gilt: Begünstigt sind neben der Durchführung der Tests selbst auch Tätigkeiten zur Vor- und Nachbereitung der Tests, wie die Registrierung der zu testenden Personen und die Mitteilung und Dokumentation des Testergebnisses.

Wer sich in der Verwaltung und der Organisation von Impf- oder Testzentren engagiert, kann die Ehrenamtszuschale in Anspruch nehmen. Diese lag 2020 bei 720 Euro und erhöhte sich ab 2021 auf 840 Euro (§ 3 Nr. 26a EStG). Auch Personen, die im Bereich der Infrastruktur von Impfzentren mitwirken (z.B. Personenstrommanagement und Sicherheit, Gebäudemanagement, Logistik), können die Ehrenamtszuschale erhalten.

Aufgrund der steuerlichen Vorschriften können die freiwilligen Helferinnen und Helfer die Übungsleiter- oder Ehrenamtszuschale nur in Anspruch nehmen, wenn es sich beim Auftraggeber oder Arbeitgeber um eine **gemeinnützige Einrichtung** oder einen **öffentlichen Arbeitgeber** handelt, also das Land oder eine Kommune - nicht aber Arztpraxen oder private Testzentren. Bei den **Impfzentren** haben sich Bund und Länder aber darauf verständigt, dass die Übungsleiter- und die Ehrenamtszuschale auch dann in Betracht kommen, wenn das Impfzentrum im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unter Hinzuziehung von Privaten oder gänzlich von Privaten betrieben wird. Bei **Testzentren** gilt diese Erleichterung nicht.

Sowohl Übungsleiter- als auch Ehrenamtszuschale greifen lediglich bei Vergütungen für nebenberufliche Tätigkeiten. Das ist in der Regel der Fall, wenn diese Tätigkeiten nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit

einer vergleichbaren Vollzeitstelle in Anspruch nehmen oder die regelmäßige Wochenarbeitszeit nicht mehr als 14 Stunden beträgt. Dabei können auch solche Helferinnen und Helfer nebenberuflich tätig sein, die keinen Hauptberuf ausüben, etwa Studentinnen und Studenten oder Rentnerinnen und Rentner. Die Übungsleiter- und Ehrenamtszuschläge sind Jahresbeträge, die nicht zeitanteilig aufzuteilen sind. Werden verschiedene Tätigkeiten (z.B. Tätigkeit im Impfbereich eines Impfzentrums und Übungsleiter eines gemeinnützigen Sportvereins) ausgeübt, die in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 26 oder 26a EStG fallen, kann der jeweilige Höchstbetrag nur einmal gewährt werden.