

## **MANDANTENINFORMATION**

---

### **UNTERNEHMER UND GESCHÄFTSFÜHRER**

---

## **REGISTRIERKASSEN: ÜBERGANGSREGELUNGEN UND ERLEICHTERUNGEN AUSGELAUFEN**

---

Elektronische Aufzeichnungssysteme, zu denen auch digitale Registrierkassen gehören, müssen generell bereits seit dem 1. Januar 2020 über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) verfügen. So sollen Manipulationen an den digitalen Daten verhindert werden. Zunächst gab es für die Registrierkassen noch gewisse Übergangsfristen und Erleichterungen. Diese sind aber bereits Ende 2022 ausgelaufen. Die Einhaltung der Vorgaben wird in unangekündigten Kassen-Nachschauen der Finanzämter überprüft. Bei diesen Kontrollen wird allgemein geprüft, ob die Kassenaufzeichnungen, welche der Besteuerung unterliegen, ordnungsgemäß geführt werden und nunmehr auch, ob die TSE ordnungsgemäß eingesetzt wird.

*„Meist beginnt eine solche Überprüfung mit Testkäufen und einer stillen Beobachtung. Ergeben sich hierbei keine Unregelmäßigkeiten und liegen auch keine anderen Hinweise auf eventuelle Verstöße vor, kann eine Kassen-Nachschau bei TSE-gesicherten Kassen sehr zügig ablaufen“,* so die Thüringer Finanzministerin Heike Taubert. Oftmals sei eine Kassen-Nachschau so "geräuschlos", dass der überprüfte Betrieb die Nachschau gar nicht mitbekommt. In einigen Fällen seien aber tiefgründigere Nachprüfungen nötig. Um die von den Kassensystemen und der TSE erzeugten Daten zu verifizieren, erfolgen die Prüfungen IT-gestützt (Quelle: Thüringer FinMin, Mitteilung vom 22.9.2023).

**Praxistipp:** Es gibt keine Pflicht, eine (digitale) Registrierkasse einzusetzen. Betriebsinhaber können auch weiterhin eine offene Ladenkasse führen. Die Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten sind aber dieselben, sie unterliegen strengen Anforderungen. Und die Praxis zeigt, dass die Prüfer der Finanzverwaltung die Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten bei offenen Ladenkassen besonders genau unter die Lupe nehmen.

**Praxistipp:** Zur Nichtbeanstandungsregelung bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählern beachten Sie bitte die nachfolgende Information.

## **EU-TAXAMETER UND WEGSTRECKENZÄHLER: NICHTBEANSTANDUNGS-REGELUNG BIS 31.12.25**

EU-Taxameter und Wegstreckenzähler sind elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne der Kassensicherungsverordnung. Die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen sind durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) zu schützen. Zur Frage, ab welchem Zeitpunkt die TSE spätestens zu installieren ist, hat das Bundesfinanzministerium folgende Nichtbeanstandungsregelung erlassen (BMF-Schreiben vom 13.10.2023, IV D 2S 0319/20/10002 :010): Die technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen sind zwar umgehend durchzuführen und die rechtlichen Voraussetzungen unverzüglich zu erfüllen. Zur Umsetzung einer flächendeckenden Aufrüstung wird es aber nicht beanstandet, wenn diese elektronischen Aufzeichnungssysteme längstens bis zum 31. Dezember 2025 noch nicht über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen. Die Belegausgabepflicht nach § 146a Abs. 2 AO bleibt hiervon unberührt.

Die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler - DSFinV-TW - findet bis zur Implementierung der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung, längstens für den Zeitraum der Nichtbeanstandung, keine Anwendung. Die Meldeverpflichtung nach § 9 Abs. 3 KassenSichV für die Inanspruchnahme der Übergangsregelung für EU-Taxameter mit INSIKA-Technologie findet ebenfalls längstens für den Zeitraum der Nichtbeanstandung keine Anwendung. Von der Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO ist bis zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit abzusehen.

### **Bilanzierung: Passive Rechnungsabgrenzung bei zeitraumbezogenen Leistungen**

Für Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) zu bilden. Mit der Frage, wann das Tatbestandsmerkmal "bestimmte Zeit" für die Bildung eines passiven RAP erfüllt ist, musste sich nun der Bundesfinanzhof befassen. Sein Urteil lautet: Eine Schätzung der "bestimmten Zeit" als Tatbestandsvoraussetzung für eine passive Rechnungsabgrenzung von erhaltenen Einnahmen ist zulässig, wenn sie auf "allgemeingültigen Maßstäben" beruht. Daran fehlt es, wenn die angewendeten Maßstäbe auf einer Gestaltungsentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen, die geändert werden könnte. Eine Passivierung erhaltener Zahlungen für eine noch ausstehende zeitraumbezogene Leistung ist nicht als erhaltene Anzahlung, sondern nur unter den Voraussetzungen der passiven Rechnungsabgrenzung möglich (BFH-Urteil vom 26.7.2023, IV R 22/20).

Der Sachverhalt: Die Klägerin ist Projektentwicklerin für Immobilien. Für ihre Leistungen erhält sie als Regiekosten bzw. Regieerlöse bezeichnete Honorare. Die Regiekosten sind verteilt auf die voraussichtliche Laufzeit des jeweiligen Projekts in regelmäßigen Raten zu zahlen. Dies führte dazu, dass zum Teil Honorare vor der Leistungserbringung vereinnahmt wurden. Die Klägerin bildete in ihrer Gewinnermittlung einen

passiven RAP. In einer Leistungsermittlung bestimmte sie dazu für jedes Projekt, für das sie in dem Streitjahr Regieerlöse erzielte, den Beginn, die Laufzeit und das Ende jeder Phase und verteilte die Projekterlöse auf die jeweilige Phase ihres Berechnungsschemas. Letztlich waren dies aber nur Schätzungen. Das Finanzamt beanstandete daher den gebildeten passiven RAP. Es fehle der erforderliche zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen den in den Projektverträgen zugrunde gelegten Zahlungsplänen und den durch die Klägerin zu erbringenden Leistungen. Statt des passiven RAP bildete das Finanzamt eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (aufgrund eines Erfüllungsrückstandes), allerdings nur in Höhe von etwa 50 Prozent des beantragten RAP. Die hiergegen gerichtete Klage und auch die Revision beim BFH blieben erfolglos, das heißt, die Bildung des RAP wurde versagt und die Höhe der Rückstellung nicht beanstandet.

Die Begründung: Die Verträge für die Projekte würden zwar einen zeitlich genau bestimmten Vertragsbeginn vorsehen, nicht aber ein zeitlich genau bestimmtes Ende. Als Zeitmaßstab könne nur eine Größe anerkannt werden, die - wie etwa ein kalendermäßig festgelegter oder berechenbarer Zeitraum - nicht von vornherein Zweifel über Beginn und Ende des Zeitraums aufkommen lässt. Individuelle Schätzungen der Dauer der Gegenleistung seien nicht ausreichend, wohl aber eine Schätzung aufgrund allgemeingültiger Maßstäbe. Eigene langjährige Erfahrungen seien aber keine solche allgemeingültigen Maßstäbe. Die Verträge enthielten ferner keine Festlegung zu Phasen und auf diese entfallende Prozentsätze des Wertes der von der Klägerin zu erbringenden Leistungen. Sie würden auch weder erkennen lassen, in welchen Zeitabschnitten die von der Klägerin übernommenen Leistungen zu erbringen sind, noch, welche Vergütungsanteile darauf entfallen.

**Praxistipp:** Unschädlich ist es, wenn eine Gegenleistung zunächst in hinreichender Bestimmtheit - etwa für einen kalendermäßigen Zeitraum - geschuldet wird, die Dauer der Leistungserbringung dann aber tatsächlich länger oder kürzer ausfällt als ursprünglich bestimmt.

Prinzipiell käme es zwar in Betracht, erhaltene Honorare als Anzahlungen zu passivieren. Doch dazu wiederum sei erforderlich, dass es sich um eine *zeitpunktbezogene* und nicht um eine *zeitraumbezogene* Leistung handele - so der BFH. Daran fehlte es im Streitfall. Zu prüfen war letztlich, ob eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten wegen eines Erfüllungsrückstandes gebildet werden konnte. Diese kam zwar in Betracht, doch nur in Höhe der Schätzung des Finanzamts, die das Finanzgericht nicht beanstandet hat. Der BFH sah sich insoweit an die Tatsachenfeststellung gebunden.

**Praxistipp:** Um eine Rückstellung in voller Höhe zu rechtfertigen, muss der Steuerpflichtige detailliert darlegen, in welchem Umfang er sich zum Bilanzstichtag in einem Erfüllungsrückstand befunden hat. Im Streitfall hätte es dazu näherer Angaben und Unterlagen bedurft, etwa Kostenträger- und Kostenstellenrechnungen, Kosten- und Budgetplanungen, Nachweise über die Gewichtung der Anteile der einzelnen Phasen und sonstige zweckdienliche Aufzeichnungen.

## **Unternehmensberater: Grundsätzlich keine Liebhaberei trotz Anfangsverlusten**

Wer eine Tätigkeit aus persönlichen Neigungen heraus betreibt und dauerhaft Verluste erzielt, muss davon ausgehen, dass das Finanzamt diese nicht anerkennt, sondern eine so genannte Liebhaberei unterstellt. Andererseits können auch lang andauernde Verluste steuerlich abgezogen bzw. verrechnet werden, wenn ernsthaft die Absicht besteht, mit der Tätigkeit (positive) Einkünfte zu erzielen. Naturgemäß sind die Fi-

nanzämter aber skeptisch, wenn längere Zeit Verluste erwirtschaftet werden. Dann liegt es am Unternehmer, dem Finanzamt gegenüber die Einkünfte- bzw. Gewinnerzielungsabsicht glaubhaft zu machen. In diesem Zusammenhang hat das Finanzgericht Münster entschieden, dass die Finanzverwaltung an die Glaubhaftmachung der Gewinnerzielungsabsicht bei einem Unternehmensberater und Dozenten keine hohen Anforderungen stellen darf (FG Münster, Urteil vom 13.6.2023, 2 K 310/21 E).

Der Kläger, ein Diplom-Kaufmann, war bis zu seiner Kündigung im Jahr 2015 als Unternehmensberater angestellt. Nach seiner Kündigung unterlag er einem Wettbewerbs- bzw. Kontaktverbot hinsichtlich der von ihm beratenen Führungspersönlichkeiten. Bereits seit dem Jahr 2014 übt er eine selbständige Tätigkeit als Unternehmensberater aus, in deren Zusammenhang er unter anderem auch als Dozent tätig ist. Seit 2018 ist er zudem als Promotionsstudent immatrikuliert. In seinen Einkommensteuererklärungen 2014 bis 2018 erklärte der Kläger hinsichtlich seiner Tätigkeit als Unternehmensberater jeweils Verluste zwischen rund 1.100 Euro und 11.700 Euro. Die Betriebseinnahmen bewegten sich zwischen rund 2.400 Euro und 6.600 Euro. Das Finanzamt erkannte die Verluste nicht an. Lediglich die Aufwendungen für die Promotion wurden im Jahre 2018 mit 50 Prozent als vorweggenommene Werbungskosten (Fortbildungskosten) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt. Der Kläger habe seine Tätigkeit als Unternehmensberater nicht ernsthaft ausgeübt. Auf Dauer gesehen sei sie nicht dazu geeignet und bestimmt, mit Gewinn betrieben werden zu können. Doch die hiergegen gerichtete Klage war erfolgreich.

Begründung: Bei den so genannten Katalogberufen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, wie im Streitfall, müssen zusätzliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden. Diese "zusätzlichen Anhaltspunkte" konnte das Finanzamt nicht beibringen. Der Kläger habe in den Streitjahren eine "zusammengesetzte Tätigkeit" als Berater und Dozent ausgeübt; dies sei für das Berufsbild des Unternehmensberaters, wie für sämtliche Katalogberufe i.S. des § 18 EStG, nicht untypisch. Die Tätigkeit sei auch nicht in der Nähe des Hobbybereichs anzusiedeln. Im Übrigen sei sogar der ehemalige Arbeitgeber des Klägers ernsthaft davon ausgegangen, dass dieser mit seiner selbstständigen Tätigkeit als Unternehmensberater Erfolg haben könnte, denn dies zeige das Wettbewerbs- bzw. Kontaktverbot hinsichtlich der von dem Kläger im Rahmen seiner Angestelltentätigkeit beratenen Führungspersönlichkeiten.

### **GmbH-Geschäftsführer: Privatnutzungsverbot für Dienstwagen erneut gekippt**

Wird ein Dienstwagen privat genutzt oder besteht zumindest die Möglichkeit einer Privatnutzung, ist der Privatanteil zu versteuern. Besteht allerdings ein arbeits- oder dienstrechtliches Privatnutzungsverbot, so ist von der Besteuerung abzusehen (BMF-Schreiben vom 4.4.2018, BStBl 2018 I S. 592, Tz. 2.8). Im Prinzip kann ein solches Privatnutzungsverbot auch mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH vereinbart werden, so dass eine Besteuerung der Kfz-Nutzung unterbleiben müsste. Allerdings verlangen die Finanzämter in diesem Fall zusätzlich den Nachweis, dass das Verbot auch tatsächlich beachtet wurde. Und dieser Nachweis ist sehr schwierig zu führen.

Wir hatten Sie kürzlich bereits darüber informiert, dass das Finanzgericht Köln - rechtskräftig - entschieden hat, dass der Beweis des ersten Anscheins dafür spricht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einen ihm

überlassenen Pkw selbst dann zu Privatzwecken nutzt, wenn ein Privatnutzungsverbot ausgesprochen wurde. Zwar mag dieser Vorgang eventuell nicht lohnsteuerpflichtig sein, doch er führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der GmbH. Soll der Beweis des ersten Anscheins widerlegt werden, bedürfe es beispielsweise eines Fahrtenbuchs oder zumindest - nachweislicher - organisatorischer Maßnahmen, die eine Privatnutzung des Fahrzeugs ausschließen und eine unbeschränkte Zugriffsmöglichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers auf den Pkw verhindern (FG Köln, Urteil vom 8.12.2022, 13 K 1001/19).

Kürzlich ist das FG Münster der Linie des FG Köln gefolgt (Urteil vom 28.4.2023, 10 K 1193/20 K,G,F): Die allgemeine Lebenserfahrung spreche dafür, dass ein Dienstwagen, der einem Gesellschafter-Geschäftsführer von "seiner" GmbH überlassen wird, auch privat genutzt werde. Dies gelte auch bei einem Privatnutzungsverbot, wenn keine organisatorischen Maßnahmen getroffen würden, die eine private Nutzung ausschließen und auch kein Fahrtenbuch geführt werde. Für den Anscheinsbeweis spreche, dass ein Privatnutzungsverbot wegen des fehlenden Interessengegensatzes keine gesellschaftsrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehe. Es könne daher nicht ohne Weiteres unterstellt werden, dass der Geschäftsführer sich tatsächlich an das Verbot halte. Die Klägerin habe den Anscheinsbeweis im Übrigen nicht entkräftet. Sie habe es versäumt, Beweisvorsorge etwa durch Führung eines Fahrtenbuches oder sonstige Aufzeichnungen zu treffen. Die Klägerin hatte zwar noch darauf verwiesen, dass im Privatvermögen Fahrzeuge zur privaten Nutzung zur Verfügung stünden. Doch damit konnte sie nicht durchdringen. Die im Privatvermögen gehaltenen Fahrzeuge seien aufgrund der geringeren Motorisierung und des niedrigeren Wertes in Status und Nutzungswert nicht mit den betrieblichen Fahrzeugen vergleichbar - so die Richter des FG Münster. Zudem habe auch die Ehefrau des Geschäftsführers die Privatfahrzeuge - etwa für Einkaufsfahrten - genutzt.

**Praxistipp:** Das FG Münster hat die Revision zugelassen, die beim Bundesfinanzhof bereits unter dem Az. I R 33/23 anhängig ist. Auch wenn nun also das oberste deutsche Steuergericht entscheiden muss, ist bis auf Weiteres davon auszugehen, dass die Finanzämter ein Privatnutzungsverbot - wenn überhaupt - nur anerkennen werden, wenn dessen Durchführung "belegt" wird. Dazu ist zunächst erforderlich, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer mindestens ein weiteres, gleichwertiges Fahrzeug gehört. Der Dienstwagen muss im Übrigen nachts, am Wochenende und während des Urlaubs - nachweislich - auf dem Firmengelände geparkt sein und der Schlüssel in einem abschließbaren Schlüsselkasten aufbewahrt werden. Zudem sollte nach Möglichkeit ein Fahrtenbuch geführt werden.

**Praxistipp:** Sollte der BFH im Sinne der Finanzverwaltung entscheiden, muss er auch zur Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung Stellung nehmen. Das FG Münster führt aus, dass die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft nicht nach der so genannten Ein-Prozent-Regelung, sondern nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu bewerten sei.

## Umsatzsteuer: Interessantes BFH-Verfahren für Wiederverkäufer antiker Möbel

Wiederverkäufer antiker Möbel unterliegen mit ihren Umsätzen üblicherweise der so genannten Differenzbesteuerung des § 25a UStG. Derzeit nicht geklärt sind aber Fälle, in denen beispielsweise eine antike Kommode mit einem neuen Gegenstand, zum Beispiel einem Waschbecken, versehen und anschließend verkauft wird ("Upcycling"). Mit dieser Problematik wird sich bald der Bundesfinanzhof befassen müssen (Az. XI R 9/23). Die Vorinstanz, das Schleswig-Holsteinische FG, hat zugunsten der Wiederverkäufer wie folgt entschieden: Die Differenzbesteuerung ist auch dann anwendbar, wenn ein Unternehmer antike

Waschkommoden aus privater Hand ankauft, sie restauriert und zusammen mit einem individuell angepassten Waschbeckenaufsatzteil nebst Armatur (wieder-)verkauft. Die Verbindung des aufgearbeiteten Möbelstücks mit dem Neuteil lässt den Tatbestand eines Wiederverkaufs von Gebrauchsgegenständen im Sinne des § 25a UStG nicht entfallen (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 29.3.2023, 4 K 77/22).

Zur Begründung zieht das Finanzgericht Parallelen zum so genannten Ausschachten alter Kraftfahrzeuge und dem Weiterverkauf von Ersatzteilen. Der Europäische Gerichtshof hatte mit Urteil vom 18.1.2017 (C-471/15, "Sjelle Autogenbrug") für diese Fälle entschieden, dass die Differenzbesteuerung anzuwenden sein kann. Beim "Upcycling" gehe es zwar in Abweichung von dem EuGH-Urteil nicht um das Ausschachten von Teilen, sondern eher um den umgekehrten Fall der Verbindung des eingekauften Gegenstandes mit einem anderen Gegenstand. Beide Sachverhalte basierten jedoch auf dem gleichen Geschäftsmodell. Es gehe um die Wiedereinführung von Gebrauchsgegenständen aus privater Hand in den Wirtschaftskreislauf, wobei für die Eingangsumsätze wegen des Ankaufs aus Privatbesitz keine Vorsteuer abgezogen werden kann. Um eine Mehrfachbelastung mit Umsatzsteuer zu vermeiden, müsste folglich auch beim Upcycling antiker Möbel die Differenzbesteuerung greifen - so die Richter.

## ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER

### SOZIALVERSICHERUNG: DIE BEITRAGSBEMESSUNGSGRENZEN IM JAHRE 2024

Die Beitragsbemessungsgrenzen in der gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung sowie weitere wichtige Sozialversicherungswerte werden Jahr für Jahr aufs Neue an die Einkommensentwicklung angepasst. Eine Verordnung zu den Werten, die ab 1.1.2024 gelten werden, hat das Bundeskabinett kürzlich beschlossen. Die Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung steigt zum 1. Januar 2024 auf 62.100 Euro (monatlich 5.175 Euro). Die Versicherungspflichtgrenze steigt auf 69.300 Euro jährlich (monatlich 5.775 Euro). Bis zur Beitragsbemessungsgrenze ist das Einkommen eines Beschäftigten beitragspflichtig, alles darüber ist beitragsfrei. Bis zur Versicherungspflichtgrenze müssen Beschäftigte gesetzlich krankenversichert sein. Wer über diesen Betrag hinaus verdient, kann sich privat krankenversichern lassen.

Für die Beitragsberechnung in der gesetzlichen Rentenversicherung gilt ab dem 1. Januar 2024 ebenfalls eine neue Einkommensgrenze. Der Beitrag bemisst sich dann bis zu einem Höchstbetrag von 7.550 Euro im Monat in den alten und 7.450 Euro in den neuen Bundesländern. In der knappschaftlichen Rentenversicherung beträgt diese Einkommensgrenze 9.300 Euro in den alten und 9.200 Euro in den neuen Bundesländern.

**Rechengrößen ab 1. Januar 2024 im Überblick:**

Rechengröße	West	Ost
Beitragsbemessungsgrenze in der GKV	62.100 Euro pro Jahr (5.175 Euro pro Monat)	
Versicherungspflichtgrenze in der GKV	69.300 Euro pro Jahr (5.775 Euro pro Monat)	
Beitragsbemessungsgrenze für die allgemeine Rentenversicherung	7.550 Euro pro Monat/ 90.600 Euro pro Jahr	7.450 Euro pro Monat/ 89.400 Euro pro Jahr
Beitragsbemessungsgrenze für die knappschaftliche Rentenversicherung	9.300 Euro pro Monat/ 111.600 Euro pro Jahr	9.200 Euro pro Monat/ 110.400 Euro pro Jahr
Vorläufiges Durchschnittsentgelt für 2024 in der Rentenversicherung	45.358 Euro pro Jahr	
Bezugsgröße in der Sozialversicherung	3.535 Euro pro Monat	3.465 Euro pro Monat

**ARBEITSLOHN: KEINE ERHÖHUNG PER SUMMENBESCHIED DER SOZIALVERSICHERUNG**

Die Höhe des Beitrages zur Sozialversicherung ist für jeden Arbeitnehmer grundsätzlich einzeln zu ermitteln; entsprechende Aufzeichnungen (Entgeltunterlagen) sind für jeden Mitarbeiter gesondert zu führen. Zuweilen "verstoßen" Arbeitgeber jedoch gegen die Aufzeichnungspflichten, etwa weil sie davon ausgehen, dass eine bestimmte Leistung überhaupt nicht der Sozialversicherung unterliegt. Wird ein solcher Verstoß von den Prüfern der Sozialversicherung bemängelt und ist eine Zuordnung des - nun der Sozialversicherung unterliegenden - Vorteils nicht getrennt möglich, können die Beiträge "von der Summe der vom Arbeitgeber gezahlten Arbeitsentgelte" geltend gemacht werden. Vielfach werden die zusätzlichen Arbeitsentgelte geschätzt und gegenüber dem Arbeitgeber mittels eines so genannten Summenbeitragsbescheides festgesetzt (§ 28 f SGB IV). Zugunsten der Betroffenen hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Zahlungen des Arbeitgebers an die Deutsche Rentenversicherung Bund (DRV) aufgrund eines solchen Bescheides nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen (BFH-Urteil vom 15.6.2023, VI R 27/20).

Der Sachverhalt: Der Arbeitgeber hatte seine Arbeitnehmer beispielsweise zu einem "Get-Together" im Rahmen einer Schulungsveranstaltung eingeladen und dabei eine Band engagiert. Diese Zuwendungen sind nach § 37b EStG pauschal besteuert worden. Allerdings wurden diese nicht einzelnen Arbeitnehmern "zugeordnet". Mit der DRV wurde vereinbart, dass die Zuwendungen nicht den einzelnen Lohnkonten zugerechnet, sondern die Sozialversicherungsbeiträge über pauschalierte Summenbescheide erhoben werden. Das Finanzamt wiederum war der Meinung, dass die hierin - sozusagen fiktiv - enthaltenen Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung der Lohnsteuer zu unterwerfen sind. Doch nach Ansicht der BFH-Richter führten die streitigen Zahlungen nicht zu Arbeitslohn. Den Arbeitnehmern fließe durch den Summenbescheid kein Vorteil und folglich kein steuerpflichtiger Arbeitslohn zu, denn es handele sich insoweit nicht um "fremdnützige" Leistungen zugunsten der Arbeitnehmer, sondern um "systemnützige" Zahlungen zum Vorteil der Sozialkassen.



## Sonn-, Feiertags-, Nachtzuschläge: Keine überbordenden Anforderungen

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, die neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind bis zu bestimmten Höchstgrenzen steuer- und sozialversicherungsfrei (§ 3b EStG). Wichtig ist allerdings, dass Einzelaufzeichnungen über die abgeleiteten Stunden vorliegen. Ohne entsprechende Unterlagen sind die Zuschläge nicht steuerfrei (so z.B. Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 27.11.2020, 10 K 410/17 H, L). Mit den Anforderungen an die Einzelaufzeichnungen hat sich nun auch das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht befasst. Es hat entschieden, dass es für die Steuerfreiheit der Zuschläge unschädlich ist, wenn die Aufzeichnungen des Arbeitgebers keine genaue Anfangszeit und Schlusszeit der jeweiligen Nachtarbeit enthalten, sofern die Ableistung der Nachtarbeit unstreitig ist (Urteil vom 9.11.2022, 4 K 145/20).

Der Sachverhalt: Der Arbeitgeber hatte an seine Arbeitnehmer teilweise Nachtzuschläge gezahlt und diese als steuerfrei behandelt. Es war unstreitig, dass die jeweiligen Personen die Nachtarbeit durchgeführt haben. Der Arbeitgeber führte auch durchaus entsprechende Aufzeichnungen, die dies einwandfrei erkennen ließen. Streitig war jedoch, ob die Steuerfreiheit deshalb zu verwehren ist, weil nicht die genaue Uhrzeit (Beginn und Ende der Arbeit), sondern lediglich der Zeitrahmen und die darin geleistete Stundenzahl angegeben wurden (z.B. 4 Stunden innerhalb der Zeit von 20 Uhr - 6 Uhr). Nach Auffassung des Finanzgerichts war die fehlende Präzision der Aufzeichnungen unschädlich und die Steuerfreiheit war zu gewähren.

Zwar verlange die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durchaus, dass Einzelaufstellungen (einschließlich Anfangs- und Schlusszeit) der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden zur Nachtzeit vorliegen müssen. Doch diese Anforderung sei nicht absolut, sondern lasse Ausnahmen zu. Sie habe im Übrigen lediglich dazu gedient, die subjektive Tatsache der Verknüpfung zwischen konkreter Nachtarbeit und Lohnzahlung - in Abgrenzung zu pauschalen Zuschlägen - zu belegen und die Anzahl der Stunden sichtbar zu machen. Die Aufzeichnungen erfüllten indes keinen Selbstzweck. Soweit daher die gesetzlichen Voraussetzungen unstreitig erfüllt seien, seien ungenauere Aufzeichnungen unschädlich (so z.B. BFH-Urteil vom 22.10.2009, VI R 16/08). Angesichts dessen war die Steuerfreiheit nach § 3b EStG im Streitfall nicht zu versagen.

## IMMOBILIENBESITZER

### GBR: GEFAHR "GRUNDSTÜCKSVKAUF NACH GESELLSCHAFTERWECHSEL"

Der Verkauf einer Immobilie ist nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist einkommensteuerfrei, sieht man einmal von den Fällen ab, in denen sich die Immobilie im Betriebsvermögen befindet oder ein so genannter gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Grundsätzlich gilt die Steuerfreiheit auch, wenn der Verkauf durch eine vermögensverwaltende GbR erfolgt. Allerdings ist Vorsicht angebracht, wenn innerhalb



der GbR in den letzten zehn Jahren vor dem Grundstücksverkauf ein Gesellschafterwechsel vollzogen wurde oder aber ein Gesellschafter ausgeschieden und dessen GbR-Anteil den anderen Gesellschaftern "angewachsen" ist. So hat das Niedersächsische Finanzgericht entschieden, dass ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entstehen kann, wenn sich der Anteil eines GbR-Gesellschafters aufgrund des Ausscheidens eines anderen Gesellschafters aus der GbR erhöht und die GbR eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach diesem Vorgang veräußert. Die so genannte Anwachsung eines Gesellschaftsanteils gilt als separate Anschaffung, für die die Zehn-Jahres-Frist des § 23 Abs. 1 EStG neu zu laufen beginnt (Niedersächsisches FG, Urteil vom 25.5.2023, 4 K 186/20).

Der Kläger war zunächst mit zwei anderen Gesellschaftern seit vielen Jahren an der A-GbR beteiligt. Ein Gesellschafter schied jedoch Ende 2008 aus der GbR aus und erhielt dafür von den verbleibenden Gesellschaftern eine Abfindung. Der Anteil des Klägers erhöhte sich von 25 auf 52 Prozent. In 2014, also sechs Jahre nach dem Ausscheiden des Gesellschafters, veräußerte die A-GbR ein Grundstück, das sie bereits 1991 angeschafft und bisher verpachtet hatte. Das Finanzamt versteuerte beim Kläger einen Spekulationsgewinn aus dem Grundstücksverkauf. Es liege ein privates Veräußerungsgeschäft gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Die Erhöhung der Beteiligung an der A-GbR (Anwachsung) sei als separate Anschaffung zu werten. Da zwischen dem Grundstücksverkauf und der Anschaffung nicht mehr als zehn Jahre gelegen hätten, sei insoweit ein (anteiliges) Spekulationsgeschäft gegeben. Das Finanzgericht sieht dies in der Sache genauso, auch wenn es letztlich die Höhe des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns gemindert hat.

Begründung: Infolge der Anwachsung habe der Kläger einen weiteren Anteil an der A-GbR erworben, was gemäß

§ 23 Abs. 1 Satz 4 EStG als anteilige Anschaffung des Wirtschaftsguts Grundstück gilt. Da die Veräußerung des Grundstücks durch die A-GbR innerhalb von zehn Jahren nach dem Hinzuerwerb des Anteils erfolgte, lag eine entsprechende (anteilige) Steuerpflicht vor. Der Wortlaut des § 23 Abs. 1 erfasse auch die Aufstockung einer schon vorhandenen Beteiligung.

**Praxistipp:** Soweit ersichtlich ist das Urteil rechtskräftig geworden, obwohl das Finanzgericht die Revision zugelassen hatte.

## **Zeitlich befristeter Zuwendungsnießbrauch: Steuermodell vom BFH akzeptiert**

Die Übertragung einer Einkunftsquelle auf Sohn oder Tochter kann viele Vorteile bieten. So werden die Kinder mit finanziellen Mitteln ausgestattet, um beispielsweise ihr Studium zu finanzieren. Auch werden sie an das Geschäftsleben "herangeführt", wenn sie etwa eine Immobilie selbst verwalten dürfen. In steuerlicher Hinsicht kann ein "Steuersatzgefälle" innerhalb der Familie ausgenutzt werden. Das heißt: Wenn die Eltern mit ihren Einkünften zum Beispiel einem Steuersatz von 35 Prozent unterliegen, während die Kinder trotz Übertragung der Einkunftsquelle nur geringe Steuern zahlen, lassen sich mitunter hohe Steuerbeträge sparen. Aber zugegeben: Nicht jedem Elternteil ist wohl dabei, einem noch jungen Kind eine Einkunftsquelle, insbesondere ein Grundstück, dauerhaft zu übertragen. In einem solchen Fall wäre zu überlegen, dem Kind einen zeitlich befristeten Zuwendungsnießbrauch an einer vermieteten Immobilie zu

übertragen, die Überschüsse generiert. Der Nießbrauch wird vielleicht für sieben oder acht Jahre eingeräumt; danach erlischt das Recht aber und die Eltern erzielen die Einkünfte dann wieder selbst.

Wenn das Modell zivilrechtlich und steuerlich ordnungsgemäß durchgeführt wird, bestehen keine Bedenken gegen seine Anerkennung. Das hat der Bundesfinanzhof jüngst bestätigt, und zwar selbst für die Fälle, in denen die Kinder bei Einräumung des Nießbrauchrechts noch minderjährig sind (BFH-Urteil vom 20.6.2023, IX R 8/22). Etwas vereinfacht ging es um folgenden Fall: Die Eltern besitzen ein bebautes Gewerbegrundstück, das sie zunächst an ihre eigene GmbH vermieteten. Sie räumten dann aber ihren beiden noch minderjährigen Kindern ein Nießbrauchrecht an der Immobilie für die Zeit vom 1.1.2016 bis 31.12.2023 ein. Der Vater erklärte namens der GmbH, dass er dem Eintritt der Kinder anstelle der Eltern in den Mietvertrag zustimme. Ohne dass es einer Kündigung bedurfte, sollten die Eltern ab 1.1.2024 als Grundstückseigentümer wieder Vermieter sein. Für die Kinder wurde vom Amtsgericht ein Ergänzungspfleger bestellt, der die abgegebenen Erklärungen der Eltern auch genehmigte. Der Nießbrauch wurde notariell beurkundet und im Grundbuch eingetragen. Das Finanzamt und das Finanzgericht versagten dem Modell zunächst die steuerliche Anerkennung, doch der BFH hat der Revision stattgegeben. Die zeitlich befristete Übertragung der Einkunftsquelle auf die Kinder war zulässig.

Begründung: Der Nießbrauch würde bürgerlich-rechtlich wirksam begründet. Das Mietverhältnis hält in steuerlicher Hinsicht auch einem Fremdvergleich stand, denn der Vertrag wurde ordnungsgemäß vereinbart und durchgeführt. Ob zwischen den Eltern und "ihrer" GmbH ein persönliches Näheverhältnis bestand, ist ohne Belang. Auch ein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) lag nicht vor. Die zeitlich befristete Übertragung der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung durch unentgeltliche Bestellung eines befristeten Nießbrauchrechts ist nicht missbräuchlich, wenn dem Zuwendenden, von der Verlagerung der Einkunftsquelle abgesehen, kein weiterer steuerlicher Vorteil entsteht - so die Richter.

**Praxistipp:** Im Urteilsfall war auch entscheidend, dass keine "Rückvermietung" an den Eigentümer, also den Nießbrauchgeber, erfolgte, denn das wäre schädlich gewesen. Die Vermietung an die GmbH der Eltern stuft der BFH prinzipiell als unproblematisch ein, da die GmbH als "fremder Dritter" gilt.

**Praxistipp:** Wer sich mit dem Gedanken trägt, das Modell durchzuführen, muss einige Punkte beachten. Wichtig ist zunächst, dass die Nießbrauchbestellung und der Mietvertrag bürgerlich-rechtlich wirksam zustande kommen. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der Eigentümer bei einem Zuwendungsnießbrauch mangels eigener Einkünfte seine AfA-Berechtigung verliert, während der Nießbrauchnehmer diese mangels eigenen Aufwands nicht erlangt. Auch könnte das Kind durch die Einräumung des Nießbrauchrechts aufgrund der dann vorhandenen eigenen Einkünfte aus der Familienversicherung ausscheiden. Diese und weitere Vor- und Nachteile sind also gegeneinander abzuwägen.

**ALLE STEUERZAHLER****AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNG: BEERDIGUNGSKOSTEN NICHT UM STERBEGELD MINDERN**

Kosten für die Beerdigung eines nahen Angehörigen sind grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Voraussetzung für den Abzug ist zum einen, dass die Kostenübernahme aus rechtlichen oder sittlichen Gründen zwangsläufig erfolgt und zum anderen, dass die Kosten nicht aus dem Nachlass bestritten werden können und auch nicht durch Versicherungs- oder sonstige Ersatzleistungen gedeckt sind. Zudem wirken sie sich nur aus, soweit die zumutbare Belastung überschritten ist. Wie der Bundesfinanzhof nun entschieden hat, mindert das dem Erben gezahlte Sterbegeld die abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen aber nicht, wenn es schon versteuert werden muss (BFH-Beschluss vom 15.6.2023, VI R 33/20).

Im Jahre 2021 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass das pauschale Sterbegeld aus der Beamtenversorgung, das nach den Dienstbezügen bzw. dem Ruhegehalt des Verstorbenen bemessen ist, als Versorgungsbezug zu versteuern ist (BFH-Urteil vom 19.4.2021, VI R 8/19). Zuvor hatte der BFH bereits entschieden, dass ein Sterbegeld aus einer betrieblichen Altersversorgung (Pensionskasse) auch dann einkommensteuerpflichtig ist, wenn es mangels lebender Bezugsberechtigter nicht an die Bezugsberechtigten i.S. des BetrAVG, sondern ersatzweise an die Erben gezahlt wird (BFH-Urteil vom 5.11.2019, X R 38/18).

Immerhin: Wenn das Sterbegeld schon versteuert werden muss, darf es nicht die Beerdigungskosten mindern, die von den Hinterbliebenen getragen werden und die diese als außergewöhnliche Belastungen geltend machen können. Lediglich der steuerfreie Versorgungsfreibetrag ist von den Beerdigungskosten abzuziehen. Begründung: Werden außergewöhnliche Belastungen aus zu versteuerndem Einkommen geleistet, sind die entsprechenden Aufwendungen ohne Anrechnung der zu versteuernden Beträge nach § 33 EStG abziehbar. Denn eine (auch nur teilweise) Anrechnung der zu versteuernden Leistung auf die nach § 33 EStG abziehbare außergewöhnliche Belastung hätte eine unzulässige doppelte steuerliche Belastung des Steuerpflichtigen zur Folge.

**Vereine und Steuern: Arbeitshilfe für Vereinsvorstände und Mitglieder**

Das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen hat seine Broschüre zum Thema Vereine und Steuern überarbeitet und auf seinen Internetseiten zum Download zur Verfügung gestellt. Die Broschüre bietet beispielsweise einen umfassenden Überblick über die Themen Gemeinnützigkeit, Spenden und Mitgliedsbeiträge, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Steuerabzug für ausländische Künstler und Sportler. Interessierte können die Information des Finanzministeriums unter folgendem Link kostenlos herunterladen:

[https://broschuerenservice.nrw.de/default/shop/Vereine\\_Steuern/25](https://broschuerenservice.nrw.de/default/shop/Vereine_Steuern/25)

## Schenkungsteuer: Ein einmal festgestellter Grundstückswert bindet langfristig

Schenkungen an ein Kind bleiben bis zur Höhe des persönlichen Freibetrages von 400.000 Euro schenkungsteuerfrei. Allerdings werden dabei alle Schenkungen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren zusammengerechnet. Das heißt: Eine zunächst unbesteuerter Schenkung kann aufgrund der Addition mit einer späteren Schenkung doch noch Schenkungsteuer auslösen. Dabei ist Folgendes zu beachten: Wird - zunächst - eine Immobilie übertragen, für die das Finanzamt einen Grundstückswert ermittelt und per Bescheid festsetzt, dann behält dieser Wert seine Gültigkeit dauerhaft. Stellt sich erst bei der zweiten Schenkung heraus, dass der seinerzeit - bestandskräftig - festgesetzte Grundstückswert zu hoch ist, wird der eventuell überhöhte Wert dennoch zugrunde gelegt und kann aufgrund der Zusammenrechnung Schenkungsteuer auslösen. Der Bundesfinanzhof hat bestätigt, dass ein für Zwecke der Schenkungsteuer gesondert festgestellter Grundstückswert für alle Schenkungsteuerbescheide bindend ist, bei denen er in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließt. Das gilt auch für die Berücksichtigung eines früheren Erwerbs bei einem so genannten Nacherwerb nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, das heißt bei einer Schenkung, die innerhalb von zehn Jahren nach der ersten Schenkung erfolgt (BFH-Urteil vom 26.7.2023, II R 35/21).

Der Kläger hatte im Jahr 2012 von seinem Vater einen Miteigentumsanteil an einem unbebauten Grundstück geschenkt bekommen. Das Finanzamt hatte den Grundstückswert festgestellt und der Besteuerung zu Grunde gelegt. Seinerzeit musste der Kläger keine Schenkungsteuer bezahlen, weil der Grundstückswert mit knapp 90.000 Euro weit unter dem gesetzlichen Freibetrag für Kinder in Höhe von 400.000 Euro lag. Im Jahr 2017 bekam der Kläger von seinem Vater 400.000 Euro geschenkt. Da dies innerhalb der Zehn-Jahres-Frist geschah, rechnete das Finanzamt beide Erwerbe zusammen und setzte Schenkungsteuer von rund 10.000 Euro fest. Dabei berücksichtigte es den Grundstückswert in der damals festgestellten Höhe. Der Kläger meinte, dieser Wert sei zu hoch und deshalb nunmehr nach unten zu korrigieren. Bei der Schenkung in 2012 habe er sich nur deshalb nicht gegen den falschen Grundstückswert gewendet, weil die Schenkungsteuer ohnehin mit 0 Euro festgesetzt worden sei. Doch weder das Finanzgericht noch der BFH gaben dieser Forderung nach.

Der festgestellte Grundstückswert sei nicht nur der Schenkungsteuerfestsetzung zu Grunde zu legen, für die er angefordert wurde, sondern auch bei nachfolgenden Schenkungsteuerfestsetzungen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren, die mit der Grundstücksschenkung zusammenzurechnen sind. Halte der Steuerpflichtige den festgestellten Grundstückswert für zu hoch, müsse er sich sogleich gegen die Feststellung wenden. Tue er dies nicht und wird der Bescheid über den festgestellten Wert bestandskräftig, könne er die Unrichtigkeit bei den nachfolgenden Schenkungsteuerfestsetzungen nicht mehr mit Erfolg geltend machen.

## Erbschaft: Steuerbefreiung fürs Familienheim bei Grundstückszusammenlegung

Die Vererbung des selbstgenutzten Familienheims an das eigene Kind ist von der Erbschaftsteuer befreit. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist allerdings, dass der Erblasser das Familienheim vor dem Erbfall selbst bewohnt hat und der Erbe die Immobilie nach der Erbschaft zehn Jahre lang selbst zu Wohnzwecken nutzt. Die Vergünstigung greift, soweit die Wohnfläche der geerbten Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Das Niedersächsische Finanzgericht hat entschieden, dass die erbschaftsteuerliche Befreiung für ein Familienheim neben dem Gebäude nur die Grundfläche des Flurstücks umfasst, auf dem sich das Gebäude befindet. Bei besonders großen oder zusammengelegten Flurstücken ist lediglich eine angemessene Fläche begünstigt (Niedersächsisches FG, Urteil vom 12.7.2023, 3 K 14/23).

Der Kläger ist Erbe seines verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehörten unter anderem drei Grundstücke - genauer gesagt drei Flurstücke - mit dem darauf befindlichen Wohnhaus des Erblassers, in das der Kläger offenbar zeitnah nach dem Versterben des Vaters eingezogen ist. Zwar handelt es sich um mehrere Flurstücke, doch im Grundbuch sind diese gemäß § 890 BGB zu einem einzigen Grundstück vereinigt worden. Der Kläger beehrte die Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG). Er ging davon aus, dass das gesamte Grundstück bzw. alle drei Flurstücke, auf dem sich das Wohnhaus befindet, begünstigt seien. Das Finanzamt gewährte die Befreiung aber nur für ein einziges Flurstück mit einer Größe von 837 qm, also das Flurstück, auf dem sich das Wohnhaus ganz unmittelbar befand. Das Finanzgericht hat dem Finanzamt zugestimmt.

Begründung: Nur das tatsächlich bebaute Grundstück oder die bebaute Teilfläche kann in die erbschaftsteuerliche Begünstigung einfließen. Würde man über diesen angemessenen Rahmen hinausgehen, bestünde die Gefahr, dass der Grundstückseigentümer den Umfang des begünstigten Immobilienvermögens erweitert, indem er benachbarte Flurstücke im Sinne des Katasterrechts "verschmelzen" lässt. So hätten hier alle Grundstücke vom Eigentümer durch einfache Erklärung gegenüber dem Katasteramt verschmolzen werden können. Auch das BGB lässt es relativ leicht zu, Flurstücke durch Erklärung in einem Grundbuchblatt "zu vereinigen". Solche Gestaltungen entsprächen nicht dem Zweck der Steuerbegünstigung, denn es soll erbschaftsteuerlich nur das Familienwohnheim geschützt werden.

**Praxistipp:** Gegen das Urteil wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Das Az. des anhängigen Verfahrens lautet II R 27/23.

## Erbschaftsteuer: Zur Aufteilung des Erbfallkosten-Pauschbetrages

Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer darf um den so genannten Erbfallkosten-Pauschbetrag in Höhe von 10.300 Euro gemindert werden (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG). Er wird unter anderem für die Kosten der Bestattung des Erblassers, für die Kosten eines angemessenen Grabdenkmals und für die Kosten der üblichen Grabpflege gewährt. Der Pauschbetrag ist für jeden Erbfall nur einmal in Höhe von insgesamt 10.300 Euro zu gewähren. Jüngst hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Abzug des Pauschbetrages nicht einmal den Nachweis voraussetzt, dass überhaupt Kosten angefallen sind (BFH-Urteil vom 1.2.2023, II R 3/20). Aber wie ist der Pauschbetrag bei mehreren Erben aufzuteilen?

Die Finanzverwaltung verfügt dazu lediglich: *"Die einzelnen Erwerber sind in diesen Fällen in geeigneter Weise, zum Beispiel entsprechend einem gemeinsamen Antrag der Erwerber, an der Pauschbetragsregelung zu beteiligen."* (RE 10.9 Abs. 3 ErbStR). Das aber setzt eine Einigung der Erben voraus, die nicht selbstverständlich ist. Das Niedersächsische Finanzgericht geht in einer aktuellen Entscheidung davon aus, dass eine Aufteilung entsprechend der quotalen Höhe des jeweiligen Vermögenszuflusses zur gesamten Erbmasse erfolgen muss, wenn sich die Erwerber untereinander nicht einigen (Gerichtsbescheid vom 28.6.2023, 3 K 169/21). Allerdings wurde die Revision zugelassen, die zwischenzeitlich unter dem Az. II R 25/23 beim Bundesfinanzhof vorliegt. Die obersten Steuerrichter werden also klären müssen, ob auch andere Aufteilungsmaßstäbe in Betracht kommen, etwa nach dem Anteil an individuellen Aufwendungen oder "nach Köpfen".

**Praxistipp:** Der Erbfallkosten-Pauschbetrag kann auch von einem reinen Vermächtnisnehmer beansprucht werden, und zwar selbst dann, wenn dieser gar nicht mit Kosten belastet wurde. Dies hat das Niedersächsische FG bestätigt. Allerdings hat es auch entschieden, dass einzelne Erben nicht den Erbfallkosten-Pauschbetrag beanspruchen können, während andere ihre tatsächlichen Aufwendungen abziehen möchten. In den Erbschaftsteuer-Richtlinien heißt es hingegen: *"Hatte ein Erwerber Aufwendungen, die sich allein auf die Erlangung seines Erwerbs beziehen und nicht den Nachlass belasten, können diese neben dem Pauschbetrag selbstständig abgezogen werden, soweit sie nachgewiesen werden."* (RE 10.9. Abs. 5 EStR). Auch zu diesem Thema wird der BFH wohl Stellung beziehen müssen.