

Einkommensteuer-Info

Juni 2024

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
| www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Unterschiedlich hohe Entfernungspauschale verfassungsgemäß?.....	1
2	Anteilswerb und IAB-Bildung	3
2.1	Zu entscheidende Rechtsfrage.....	3
2.2	Sachverhalt.....	3
2.3	Entscheidung des BFH.....	4
2.4	Urteilsanmerkungen und Praxisfolgen.....	5
3	Abkürzungsverzeichnis	7

1 Unterschiedlich hohe Entfernungspauschale verfassungsgemäß?

Zur Entlastung der Fernpendler wird die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale¹ seit 1.1.2021 befristet bis zum 31.12.2026 gestaffelt gewährt.

Ab dem 21. Entfernungskm ergibt sich durch das StEntlG 2022² eine erhöhte Entfernungspauschale, durch die Fernpendlern eine erhöhte Entfernungspauschale ab dem 21. Entfernungskilometer gewährt wird. Die Entfernungspauschale wird unabhängig vom gewählten Verkehrsmittel angesetzt.³

Aufgrund der Energiepreisentwicklung hatte der Gesetzgeber eine Erhöhung der Entfernungspauschale ab dem 21. km von 0,35 EUR (VZ 2021) auf 0,38 EUR ab 2022 beschlossen. Diese zunächst ab 2024 vorgesehene Erhöhung der Entfernungspauschale wurde zeitlich vorgezogen und gilt seit dem VZ 2022 bis zum VZ 2026.⁴

¹ § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG; vgl. auch R 9.10 LStR und hierzu ergangene LStH

² StEntlG 2022 v. 23.5.2022, BGBl I 2022, 749

³ Hörster, NWB 2019, 3202, 3205

⁴ Weitergehend: BMF-Schr. v. 18.11.2021 – BStBl I 2021, 2315

Übersicht

Entfernungspauschale	VZ 2021	VZ 2022 - 2026
bis zum 20. Entfernungskm	0,30 EUR	0,30 EUR
ab dem 21. Entfernungskm	0,35 EUR	0,38 EUR

Praxishinweis

Nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg⁵ muss die Entfernungspauschale nicht indiziert werden. Der Entscheidungsfall bezog sich auf die Streitjahre 2017 - 2020. Die Urteilsgrundsätze dürften auch für den VZ 2023 gelten.

Das FG Berlin-Brandenburg⁶ hat sich mit der Verfassungsmäßigkeit der geteilten Höhe der Entfernungspauschale in Abhängigkeit von den Entfernungskilometern auseinandergesetzt. Im Entscheidungsfall beehrte der Kläger mit seiner Einkommensteuer-Erklärung 2022 für acht Entfernungskilometer von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte eine Entfernungspauschale von 0,38 EUR je Entfernungskilometer. Dies lehnte sowohl das Finanzamt als auch das FG Berlin-Brandenburg mit Hinweis auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut - ab.

Praxishinweis

Das FG Berlin-Brandenburg⁷ lässt entgegen dem Gesetzeswortlaut auch keine höhere Entfernungspauschale aus verfassungsrechtlichen Gründen zu. Das FG Berlin-Brandenburg ist von der Verfassungsmäßigkeit der seit 2022 zur Entfernungspauschale geltenden Regelung überzeugt. Eine Vorlage an das BVerfG⁸ erfolgte daher nicht. Das FG Berlin-Brandenburg⁹ ließ aber die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu. Es ist davon auszugehen, dass die strittige Rechtsfrage den BFH und anschließend vermutlich das BVerfG beschäftigen wird.

Sobald ein Musterverfahren vor dem BFH anhängig ist, ruht ein darauf gestützter Einspruch kraft Gesetzes.¹⁰

Über die Überschusseinkünfte hinaus ist das zu erwartende anhängige Verfahren auch für Gewinnerzieler im Zusammenhang mit dem Ansatz von Betriebsausgaben für die Fahrten von der Wohnung zur Betriebsstätte bedeutsam.¹¹ Auch insoweit sollten vergleichbare Sachverhalte offen gehalten werden.

⁵ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 16.11.2022 – 1 K 1155/20, juris, rkr.

⁶ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 20.3.2024 – 16 K 16092/23, juris (Rev. zugelassen)

⁷ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 20.3.2024 – 16 K 16092/23, juris (Rev. zugelassen)

⁸ Siehe Art. 100 GG

⁹ a.a.O.

¹⁰ § 363 Abs. 2 Satz 2 AO

¹¹ BMF-Schr. v. 23.12.2014 – BStBl I 2015, 26

2 Anteilserwerb und IAB-Bildung

Für den beabsichtigten Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft, in deren Gesamthandsvermögen sich Photovoltaikanlagen befinden, kann kein Investitionsabzugsbetrag gebildet werden.

BFH-Beschl. v. 7.12.2023 – IV R 11/21, BFH/NV 2024, 283

2.1 Zu entscheidende Rechtsfrage

Folgende Rechtsfrage hatte der BFH zu entscheiden:

Kann für den beabsichtigten Erwerb eines Anteils an einer PersG, in deren Gesamtvermögen sich Photovoltaikanlagen befinden, ein IAB gebildet werden?

2.2 Sachverhalt

Eine GbR (Klägerin) betreibt zwei Photovoltaikanlagen auf angemieteten Dachflächen. Die betreffenden Gebäude verfügen jeweils über eine Dacheindeckung aus Trapezblech, auf die die Anlagen mittels einer Unterkonstruktion montiert wurden. An der GbR waren im Streitjahr 2016 zwei Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt.

2017 veräußerte eine Gesellschafterin ihren Anteil an der GbR mit Wirkung zum 1.1.2018 an ihren Ehemann, mit dem sie zusammen zur ESt veranlagt wurde.

Die GbR machte in ihrer Feststellungserklärung 2016 einen IAB von 48.000 EUR beim künftigen Mitunternehmer für die bereits im Gesamthandsvermögen befindlichen WG geltend, die dieser durch den Anteilserwerb anteilig erwerben würde. Hilfsweise beantragten die Eheleute die Berücksichtigung eines IAB von 48.000 EUR mit ihrer ESt-Erklärung 2016.

Sowohl das Finanzamt als auch das FG Münster¹² lehnten eine gewinnmindernde IAB-Bildung sowohl im Feststellungsbescheid als auch im ESt-Bescheid ab.

Im Rahmen der Feststellungserklärung wurde der IAB versagt, da der künftige Gesellschafter im Jahr 2016 noch kein Mitunternehmer war. Es erging ein negativer Feststellungsbescheid gegenüber dem künftigen Gesellschafter.

¹² FG Münster, Urt. v. 26.3.2021 – 4 K 1018/19 E, F, EFG 2021, 1191 mit Anm. Gerling

Ein IAB i.R.d. ESt-Veranlagung schied aus, weil der Erwerb des ideellen Anteils an einem bereits im Gesamthandsvermögen befindlichen WG keine Neuinvestition i.S.d. § 7g Abs. 1 EStG ist.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Klägerin	Die GbR – bestehend aus zwei Gesellschaftern - betreibt zwei Photovoltaikanlagen. Zum 1.1.2018 veräußerte eine Gesellschafterin ihren Gesellschaftsanteil an ihren Ehemann. In der Feststellungserklärung 2016 Antrag auf IAB i.H.v. 48.000 EUR durch künftigen Gesellschafter. Hilfsweise Antrag auf IAB in der ESt-Erklärung 2016 beantragt.
Finanzamt	Kein IAB im Feststellungsbescheid, da künftiger Gesellschafter im Jahr 2016 noch kein Mitunternehmer war. Kein IAB i.R.d. ESt-Bescheids, weil Erwerb des ideellen Anteils an bereits im Gesamthandsvermögen befindlichen WG keine Neuinvestition i.S.d. § 7g Abs. 1 EStG ist.
FG Münster ¹³	Ablehnung der Bildung eines IAB in beiden Bescheiden.

2.3 Entscheidung des BFH

Der BFH schloss sich der Entscheidung der Vorinstanz an und wies die **Revision** aus nachfolgend dargestellten Gründen als **unbegründet** zurück.

- Der im Jahr 2016 Noch-Nicht-Gesellschafter wurde erst mit Wirkung zum 1.1.2018 Gesellschafter. Da er im Streitjahr 2016 noch **keine Mitunternehmerstellung** innehatte, war er nicht in die Gewinnfeststellung einzubeziehen.
- Mangels Einbeziehung in die Gewinnfeststellung schied für den künftigen Gesellschafter die Bildung eines **IAB** i.R.d. Feststellungserklärung **aus**.
- Eine IAB-Bildung i.R.d. ESt-Bescheides 2016 schied ebenso aus, da ein Anteil an einer **PersG** und damit gerade **kein** nach § 7g Abs. 1 EStG **begünstigtes WG** erworben wurde.

¹³ FG Münster, Urt. v. 26.3.2021 – 4 K 1018/19 E, F, EFG 2021, 1191

- Der **Anteil** an einer PersG ist **kein WG**, sondern verkörpert nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die **quotale Berechtigung des Gesellschafters** an den zum Gesamthandsvermögen¹⁴ gehörenden WG.

2.4 Urteilsanmerkungen und Praxisfolgen

Der Beschluss des BFH ist über den entschiedenen Einzelfall hinaus sowohl aus verfahrensrechtlichen als auch aus materiell-rechtlichen Gründen bedeutsam.

Praxishinweis

Der BFH orientiert sich auch an **dem betriebsbezogenen Zweck des § 7g EStG**, wonach der Steuereffekt aus einer IAB-Bildung nur demjenigen **Betrieb** zugutekommen soll, der **bislang nicht investiert** hat.

2.4.1 Verfahrensrecht

Der BFH betont, dass einkommensteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt werden, wenn an den Einkünften **mehrere Personen beteiligt** und die Einkünfte diesen Personen steuerlich **zuzurechnen** sind.¹⁵

In die Feststellungserklärung sind alle **gegenwärtigen Mitunternehmer** i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG einzubeziehen.

Ein **künftiger Mitunternehmer** ist hingegen nicht in das Feststellungsverfahren einzubeziehen. Entsprechendes dürfte auch für einen Nicht-Mehr-Gesellschafter gelten.

Praxishinweis

Fallen beim künftigen Mitunternehmer vorweggenommene Betriebsausgaben an, dürften diese verfahrensrechtlich i.R.d. ESt-Veranlagung Berücksichtigung finden. Dies dürfte selbst dann gelten, wenn die Mitunternehmerstellung **im Laufe eines Wirtschaftsjahres begründet** wird. Es bleibt zu hoffen, dass die FinVerw in solchen Fällen aus Vereinfachungsgründen eine optionale Berücksichtigung i.R.d. Feststellungserklärung zulassen wird (ggf. auch als nachrichtliche Angaben).

¹⁴ Durch das MoPeG (Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts v. 10.8.2021, BGBl I 2021, 3436) ist das Gesamthandsvermögen durch das Gesellschaftsvermögen ersetzt worden.

¹⁵ § 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO

2.4.2 Vor Anteils Erwerb: Vorweggenommene Betriebsausgaben i.R.d. Einkommensteuerveranlagung

Vor Begründung einer Mitunternehmerstellung sind vorweggenommene Betriebsausgaben des **künftigen Gesellschafters** i.R.d. ESt-Veranlagung anzusetzen.

Von den vorweggenommenen Betriebsausgaben kann auch ein IAB umfasst sein. Die IAB-Bildung **scheidet** aber für **WG aus**, die sich **bereits im Vermögen** der zum Erwerb anstehenden **PersG** befinden. Dies begründet der BFH mit der betriebsbezogenen Förderung; ist eine Investition durch die PersG bereits erfolgt, kommt dafür keine Bildung eines IAB auf der Ebene des Noch-Nicht-Gesellschafters in Frage.

Praxishinweis

Eine andere Entscheidung des BFH hätte überrascht, weil dann über Anteilserwerbe mehrfach ein IAB für bereits von der PersG angeschaffte oder hergestellte WG möglich gewesen wäre.¹⁶

Nach zutreffender Auffassung von *Strahl*¹⁷ ergibt sich aus dem BFH-Beschluss ebenfalls, dass im Hinblick auf den **Erwerb eines (Einzel-) Betriebs** mit begünstigten WG die Bildung eines IAB i.R.d. vorweggenommenen Betriebsausgaben ausscheidet. Anders verhalte es sich in Bezug auf den Erwerb einzelner (gebrauchter) begünstigter Anlagegüter aus einem bestehenden Betriebsvermögen in ein neu zu bildendes Betriebsvermögen. Die Investitionsabsicht im Hinblick auf ein bestehendes Betriebsvermögen werde damit anders behandelt als diejenige zugunsten eines erst noch zu bildenden Betriebsvermögens.

Praxishinweis

Nicht entschieden hat der BFH bislang den Fall, in dem ein IAB für eine **Investition** beansprucht wird, die die **PersG bislang noch nicht getätigt** hat. Diese Möglichkeit dürfte bestehen.¹⁸ Allerdings müsste die Investition für eine Wirksamkeit der Übertragung auch im Vermögensbereich „Sonderbetriebsvermögen“ erfolgen.¹⁹

¹⁶ *Schiffers*, DStZ 2024, 180 f.

¹⁷ *Strahl*, NWB OAAAJ-58075

¹⁸ So auch *Strahl*, KÖSDI 2024, 23678

¹⁹ Vgl. § 7g Abs. 7 S. 2 und 3 EStG und nachfolgende Ausführungen

2.4.3 Anteils erwerb: Sonderbetriebsausgaben i.R.d.
Feststellungserklärung

Der BFH hat entschieden²⁰, dass eine begünstigte Investition auch dann vorliegt, wenn bei einer PersG der IAB vom **Gesamthandsgewinn** und nicht vom Sonderbetriebsgewinn des später investierenden Gesellschafters abgezogen wurde und die geplante Investition innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums von einem ihrer Gesellschafter vorgenommen wurde und in dessen **Sonderbetriebsvermögen** aktiviert wird. In diesen Fällen ist im Wirtschaftsjahr der Anschaffung der in Anspruch genommene IAB dem Sonderbetriebsgewinn außerbilanziell hinzuzurechnen. Dieser von der FinVerw veröffentlichte Beschluss eröffnete interessante Gestaltungsmöglichkeiten.²¹

Praxishinweis

Der Gesetzgeber hat auf diese ihm offenbar unliebsame Rspr. durch ein Nichtanwendungsgesetz reagiert.²² Danach ist eine Hinzurechnung von IAB nur in dem **Vermögensbereich** (Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen) zulässig ist, in dem der Abzug auch erfolgte. Diese Änderung gilt erstmals für IAB und Sonderabschreibungen, die in nach dem 31.12.2020 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden.²³

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)

²⁰ BFH-Beschl. v. 15.11.2017 – VI R 44/16, BStBl II 2019, 466

²¹ Vgl. hierzu ausführlich *Krohn*, AktStR 2018, 249

²² § 7g Abs. 7 S. 2 und 3 EStG

²³ § 52 Abs. 16 S. 2 EStG

GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung