

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Kein Wechsel der Gewinnermittlungsart nach Abgabe der Bilanz
- Fahrtkosten eines Teilzeitstudenten
- Zahlungen in die Instandhaltungsrücklage einer WEG
- Solidaritätszuschlag (noch) verfassungsgemäß
- Neues Schreiben der Finanzverwaltung zu Kryptowährung
- Termine: Steuer und Sozialversicherung

Ausgabe Mai 2025

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

auch mit unserer Mai-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Rechtsstand: 28.3.2025).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Kein Wechsel der Gewinnermittlungsart nach Abgabe der Bilanz

Ein Unternehmer, der nicht buchführungspflichtig ist, aber freiwillig bilanziert, kann nach Übermittlung der Bilanz an das Finanzamt nicht mehr zur Einnahmen-Überschussrechnung wechseln. Dieser Wechsel ist auch nicht deshalb gerechtfertigt, weil sich aus der Einnahmen-Überschussrechnung ein niedrigerer Gewinn ergibt, mit dem ein steuerliches

Mehrergebnis, das sich aufgrund einer Außenprüfung ergibt, kompensiert werden soll.

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

Sachverhalt: Der Kläger war unternehmerisch tätig, jedoch nicht zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtet. Er ermittelte seinen Gewinn bis einschließlich 2011 durch Einnahmen-Überschussrechnung. Ab dem Jahr 2012

DIE MANDANTEN | INFORMATION

bilanzierte er und gab nun Bilanzen beim Finanzamt ab. Er reichte für das Streitjahr 2016 beim Finanzamt eine Bilanz ein, aus der sich ein Gewinn in Höhe von ca. 20.000 € ergab. Das Finanzamt folgte der Bilanz; der Steuerbescheid für 2016 wurde bestandskräftig und stand auch nicht unter einem Vorbehalt der Nachprüfung. Das Finanzamt führte im Jahr 2019 eine Außenprüfung durch und erhöhte den Gewinn für 2016 auf ca. 33.000 €. Der Kläger legte gegen den Änderungsbescheid Einspruch ein und reichte nunmehr eine Einnahmen-Überschussrechnung für 2016 ein, aus der sich ein Gewinn in Höhe von ca. 21.000 € ergab. Das Finanzamt hielt den Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmen-Überschussrechnung für unzulässig.

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

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

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

Wird die Gewinnermittlungsart in einem Folgejahr geändert, ist der Unternehmer an die neue Gewinnermittlungsart grundsätzlich für drei Jahre gebunden. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart kann zu einem Gewinn oder Verlust

führen, weil eine Anpassung an die neue Gewinnermittlungsart erfolgen muss. So müssen z. B. bei einem Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung Forderungen gewinnerhöhend und Verbindlichkeiten gewinnmindernd bilanziert werden. Ein sich hieraus ergebender Übergangsgewinn kann auf Antrag auf insgesamt drei Jahre verteilt werden. Hingegen kann ein Übergangsverlust nicht verteilt werden.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Fahrtkosten eines Teilzeitstudenten

Ein Teilzeitstudent, der bereits ein Erststudium abgeschlossen hat, kann die Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Universität in der tatsächlich entstandenen Höhe oder pauschal mit 0,30 € pro gefahrenen Kilometer nach Dienstreisegrundsätzen als (vorweggenommene) Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit absetzen. Er ist nicht auf die Entfernungspauschale (einfache Wegstrecke) beschränkt

Hintergrund: Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind nur in Höhe der Entfernungspauschale abziehbar, die zurzeit 0,30 € pro Entfernungskilometer für die ersten 20 Kilometer und für jeden weiteren Entfernungskilometer 0,38 € beträgt. Als erste Tätigkeitsstätte sieht der Gesetzgeber auch eine Bildungseinrichtung an, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines **Vollzeitstudiums** oder einer **vollzeitigen Bildungsmaßnahme** aufgesucht wird.

Sachverhalt: Der Kläger, der bereits im Jahr 2008 ein Studium abgeschlossen hatte, war im Streitjahr 2017 nicht berufstätig. Er hatte sich jedoch ab dem Wintersemester 2016/2017 an der Fernuniversität Hagen als Teilzeitstudent mit einem zeitlichen Umfang von rund 20 Wochenstunden eingeschrieben. Der Kläger machte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 Aufwendungen für 29 Hin- und Rückfahrten zwischen seiner Wohnung und der Fernuniversität Hagen nach Reisekostengrundsätzen geltend und setzte hierbei pauschal 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer an. Das Finanzamt erkannte lediglich die Entfernungspauschale von damals 0,30 € pro Entfernungskilometer an.

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

- Aufwendungen für eine zweite Ausbildung wie z. B. für ein Zweitstudium nach Abschluss einer vorherigen Ausbildung bzw. eines vorherigen Studiums sind in der Regel beruflich veranlasst. Die damit verbundenen Aufwendungen sind daher steuerlich als Werbungskosten absetzbar.
- Der Werbungskostenabzug umfasst auch Fahrtkosten, die aufgrund eines Zweitstudiums anfallen.
- Vorliegend ist der Abzug für die Fahrtkosten jedoch **nicht auf die Entfernungspauschale begrenzt**. Zwar erkennt der Gesetzgeber bei Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte bzw. einer Bildungseinrichtung lediglich die Entfernungspauschale an; dies gilt im Falle der Bildungseinrichtung allerdings nur dann, wenn sie zum **Zwecke eines Vollzeitstudiums** oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.

- Der Kläger absolvierte im Streitjahr jedoch kein Vollzeitstudium, sondern war als Teilzeitstudent mit nur 20 Wochenstunden eingeschrieben.

Hinweise: Unbeachtlich war, dass der Kläger im Streitjahr noch nicht erwerbstätig war. Entscheidend ist, dass er kein Vollzeitstudium absolvierte. Im Gegensatz zu einem Teilzeitstudenten kann ein Teilzeit-Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte haben, so dass er seine Fahrtkosten nur in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen kann.

Vermieter

Zahlungen in die Instandhaltungsrücklage einer WEG

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

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

Sachverhalt: Die Kläger vermieteten Eigentumswohnungen und zahlten im Streitjahr 2021 insgesamt ca. 1.300 € in die Instandhaltungsrücklagen der WEG ein; die Rücklagen wurden im Jahr 2021 nicht für Erhaltungsmaßnahmen verwendet. Die Kläger machten die Einzahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte.

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

- Der Abzug von Zahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung setzt einen **steuerlichen Veranlassungszusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** voraus. Dieser steuerliche Veranlassungszusammenhang entsteht erst mit dem Verbrauch der Instandhaltungsrücklage für Zwecke der Instandhaltung bzw. Erhaltung. Erst dann kann beurteilt werden, ob die von der WEG durchgeführte Maßnahme auch steuerlich als Erhaltungsmaßnahme zu beurteilen ist.
- Zwar ist die Rücklage zweckgebunden und darf daher nur für Erhaltungsmaßnahmen, nicht aber für Herstellungsarbeiten verwendet werden. Steuerlich können Erhaltungsmaßnahmen aber unter bestimmten Voraussetzungen durchaus zu aktivieren sein, so dass sie nur über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden können, z. B. anschaffungsnahe Aufwendungen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung getätigt werden und die (ohne Umsatzsteuer) 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

- Die im Jahr 2020 eingeführte Rechtsfähigkeit von WEG ändert hieran nichts. Zwar gehört die Instandhaltungsrücklage nunmehr zum Gemeinschaftsvermögen der WEG und nicht mehr anteilig deren Mitgliedern. Hierbei handelt es sich jedoch nur um eine zivilrechtliche Änderung, während im Einkommensteuerrecht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise bleibt der Wohnungseigentümer am Bestand der Rücklage beteiligt und hat auch weiterhin einen Anspruch auf Bezahlung künftiger Erhaltungsaufwendungen aus den Mitteln der Rücklage.

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

Alle Steuerzahler

Solidaritätszuschlag (noch) verfassungsgemäß

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

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

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

Entscheidung: Die Richter des BVerfG wiesen die Verfassungsbeschwerde zurück:

- Der zum 1.1.1995 eingeführte SolZ stellt eine **Ergänzungsabgabe** im Sinne des Grundgesetzes dar. Eine solche Ergänzungsabgabe setzt einen **aufgabenbezogenen finanziellen Mehrbedarf** des Bundes voraus, der durch den Gesetzgeber allerdings nur in seinen Grundzügen zu umreißen ist. Im Fall des SolZ ist dies der wiedervereinigungsbedingte finanzielle Mehrbedarf des Bundes.
- Ein evidenter Wegfall des Mehrbedarfs begründet eine Verpflichtung des Gesetzgebers, die Abgabe aufzuheben oder ihre Voraussetzungen anzupassen. Insoweit trifft den Bundesgesetzgeber – bei einer länger andauernden Erhebung einer Ergänzungsabgabe – eine Beobachtungsobliegenheit.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

- Ein offensichtlicher Wegfall des auf den Beitritt der damals neuen Länder zurückzuführenden Mehrbedarfs des Bundes kann auch heute (noch) nicht festgestellt werden. Eine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Aufhebung des SolZ ab dem Veranlagungszeitraum 2020 bestand und besteht demnach nicht.

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

Neues Schreiben der Finanzverwaltung zu Kryptowährung

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat ein aktualisiertes Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Kryptowährung veröffentlicht. Wesentlicher Gegenstand der Aktualisierung ist die Erläuterung der Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen. Im Übrigen bleibt das BMF bei seiner bisherigen Sichtweise zur ertragsteuerlichen Behandlung.

Hintergrund: Kryptowährung wie z. B. Bitcoin ist eine virtuelle Währung, die in der Praxis zwar als Zahlungsmittel akzeptiert wird, jedoch keine offizielle Währung darstellt.

Wesentlicher Inhalt des BMF-Schreibens:

Das BMF erläutert in einem zehnteiligen Abschnitt Fachbegriffe wie z. B. Proof of work, Forging, Masternode, Wallets, ICO, UTXO, Lending oder Hard Fork.

Für Bilanzierer gelten dem BMF zufolge die folgenden Grundsätze:

- Bei Kryptowährung handelt es sich um ein nicht abnutzbares materielles Wirtschaftsgut, das mit den Anschaffungskosten zu bewerten ist.
- Die Anschaffungskosten entsprechen dem Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung. Hierzu kann auf den Kurs einer Handelsplattform (z. B. Börse Stuttgart Digital Exchange, Kraken, Bitpanda) oder einer Internetliste wie www.coinmarketcap.com/de zurückgegriffen werden.
- Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen des Unternehmens hängt davon ab, ob die Kryptowährung dauerhaft dem Betrieb zu dienen bestimmt ist (dann Anlagevermögen) oder aber wieder verkauft werden soll (dann Umlaufvermögen). Dementsprechend ist die Kryptowährung in der Bilanz als Finanzanlage (Anlagevermögen) oder als sonstiger Vermögensgegenstand (Umlaufvermögen) auszuweisen.

Hinweis: Ausführungen zu einer möglichen Teilwertabschreibung enthält auch das neue BMF-Schreiben nicht. Die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung hängt dem Gesetz zufolge davon ab, dass der Wert voraussichtlich dauernd gemindert ist.

Durch die Veräußerung, Tausch oder Erhalt von Kryptowährung können steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden.

- Gehört die Kryptowährung zum **Betriebsvermögen**, wird jede Betriebsvermögensmehrung als Gewinneinkunft besteuert; zu gewerblichen Einkünften kommt es etwa, wenn der Steuerpflichtige ausschließlich im Bereich der Kryptowährung nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird.
- Bei einer **Einnahmen-Überschussrechnung** werden die Anschaffungskosten für die Kryptowährung erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses als Betriebsausgaben berücksichtigt.
- Gehört die Kryptowährung zum **Privatvermögen**, kann die Veräußerung der Kryptowährung zu einem Spekulationsgewinn führen. Dabei gilt eine Spekulationsfrist von einem Jahr. Ein Spekulationsgewinn bleibt steuerfrei, wenn der Gesamtgewinn aus allen Spekulationsgeschäften dieses Jahres weniger als 1.000 € beträgt.

Hinweis: Nach jedem Tausch beginnt eine neue einjährige Spekulationsfrist.

Das BMF weist auf **Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten** des Steuerpflichtigen hin. So soll den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffen, wenn er Kryptowährung über die Handelsplattform eines ausländischen Betreibers erworben oder veräußert hat. Verwendet der Steuerpflichtige eine Software für die Aufzeichnung von Kryptowerten, muss er für die Software eine sog. Verfahrensdokumentation erstellen. Die Verfahrensdokumentation dient dem Nachweis, dass die Buchführung den gesetzlichen Anforderungen entspricht und beschreibt den Ablauf der steuerlich relevanten Vorgänge des Unternehmens. Im Übrigen betont das BMF die Informationsnähe des Steuerpflichtigen bei der Dokumentation der erforderlichen Informationen.

Hinweise: Außerdem enthält das BMF-Schreiben eine Liste bestimmter Unterlagen, Daten und Belege, die von den Finanzämtern angefordert werden können, z. B. Dokumentationen über Umschichtungen oder über die Teilnahme an sog. Airdrops.

Das aktuelle BMF-Schreiben gilt für alle offenen Fälle. Es gilt für die ertragsteuerliche Behandlung, nicht aber die umsatzsteuerliche Behandlung von Kryptowährung.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Mai 2025

12.5.2025	Umsatzsteuer; Lohnsteuer, Kirchensteuer zur Lohnsteuer, ggf. Solidaritätszuschlag Zahlungsschonfrist bis zum 15.5.2025 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)
15.5.2025	Gewerbesteuer, Grundsteuer Zahlungsschonfrist bis zum 19.5.2025 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)
27.5.2025	Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 27.5.2025 Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 23.5.2025