

# Mandantenbrief Januar 2020



## **Steuertermine:**

**10.01.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **13.01.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr

## **Vorschau auf die Steuertermine Februar 2020:**

**10.02.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **13.02.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

**17.02.** Gewerbesteuer  
Grundsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **20.02.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr

## **Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge Januar 2020**

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Januar ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 29.01.2020.

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Anhängige Verfahren, von denen Sie profitieren können! _____	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Zum Antrag auf schlichte Änderung _____	5
3. Für alle Steuerpflichtigen: Zur Änderungsmöglichkeit wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen _____	6
4. Für Vermieter und Verpächter: Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Fremdwährungsdarlehen _____	7
5. Für Immobilienbesitzer: Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen vs. Baukindergeld _____	9
6. Für Familien: Vorweggenommene Erbfolge von bereits nießbrauchbelasteten Immobilien _____	10
7. Für GmbH-Gesellschafter: Zum Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei nachträglich festgestellter verdeckter Gewinnausschüttung _____	12
8. Für Mitunternehmer einer Personengesellschaft: Investitionsabzugsbetrag bei Personengesellschaften _____	14
9. Für Unternehmer: Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus Nachbetreuungsverpflichtungen _____	15
10. Für Unternehmer: Umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage beim Warenverkauf mit 0 %-Finanzierung _____	16

## 1. Für alle Steuerpflichtigen: Anhängige Verfahren, von denen Sie profitieren können!

Zu Beginn des neuen Jahres wollen wir Ihnen an dieser Stelle einen kurzen Überblick über ausgewählte anhängige Steuerstreitigkeiten beim Bundesfinanzhof in München geben. Nur wer entsprechende anhängige Verfahren kennt, kann in relativ einfacher Art und Weise von einem eventuell sehr viel später kommenden Urteil profitieren.

Dies geht wie folgt: Erkennen Sie in dem vorliegenden Streitfall ein eigenes steuerliches Problem, sollten Sie unter Verweis auf das höchstrichterliche Verfahren beim Bundesfinanzhof Einspruch gegen den eigenen Steuerbescheid einlegen und Verfahrensrufe beantragen.

Sofern sich die höchstrichterliche Streitfrage mit Ihrer Vergleichen lässt, ist das Finanzamt sogar gezwungen, eine Verfahrensrufe zu gewähren, sodass sie insoweit nur noch warten müssen, ob das Musterverfahren zu Ihren Gunsten oder eventuell leider doch zu Ihren Ungunsten entschieden wird. In jedem Fall müssen Sie kein eigenes Gerichtsverfahren anstreben, was die Sache erheblich einfacher und billiger macht. Folglich kann die Kenntnis entsprechender Anhängigkeiten auch bares Geld wert sein. Hier daher einige ausgewählte Verfahren:

### Arbeitszimmer als Wohnraum?

Zur Frage, ob ein bei der Arbeitnehmertätigkeit als Werbungskosten geltend gemachtes häusliches Arbeitszimmer bei der Veräußerung der Eigentumswohnung nicht den Wohnzwecken zugeordnet wird und so den Veräußerungstatbestand des privaten Veräußerungsgeschäftes in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt, wird der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IX R 27/19 Stellung nehmen.

### **Aufteilung Grund und Boden und Gebäude**

Wer eine Immobilie für Zwecke der Vermietung und Verpachtung erwirbt, muss den Kaufpreis zunächst einmal auf den Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufteilen. Grund dafür ist die Abschreibung, denn nur das Gebäude kann abgeschrieben werden. Aus Vereinfachungszwecken existiert hierfür eine Excel-Datei, die das Bundesministerium der Finanzen zur Verfügung stellt.

Häufig kommt diese jedoch zu sehr abwegigen Ergebnissen. In diesem Zusammenhang muss sich aktuell der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IX R 26/19 mit der Frage beschäftigen, ob diese vom Bundesministerium der Finanzen zur Verfügung gestellte Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück tatsächlich grundsätzlich für die entsprechende Wertaufteilung geeignet ist.

### **Zum Investitionsabzugsbetrag beim Pkw**

Ausweislich der Regelung zum Investitionsabzugsbetrag in § 7b Abs. 1 EStG können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen. Streitbefangen ist dabei, wie die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung eines Pkws tatsächlich bewiesen werden muss oder kann. Insoweit wird der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 24/19 zu klären haben, auf welche Weise der für Zwecke des Investitionsabzugsbetrages geforderte Nachweis der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines Pkws erbracht werden kann.

### **Überstunden als tarifbegünstigte Einkünfte?**

Unter dem Aktenzeichen VI R 23/19 klärt der Bundesfinanzhof aktuell, ob eine Überstundenvergütung, die aufgrund eines Aufhebungsvertrages für mehrere zurückliegende Jahre in einer Summe ausbezahlt wird, nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nummer 4 EStG tarifbegünstigt besteuert werden kann.

### **Kürzere Abschreibungsdauer bei Immobilien**

Zur Frage eines geeigneten Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer für Immobilien werden sich die höchstrichterlichen Richter des Bundesfinanzhofs unter dem Aktenzeichen IX R 25/19 äußern müssen. Konkret geht es dabei um die Frage, ob das Berechnungsmodell der Anlage 4 der Sachwertrichtlinie (Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen) ein geeigneter Nachweis zur Bestimmung einer kürzeren Nutzungsdauer für Gebäude ist.

### **Abschreibung für Baudenkmäler**

Ob die Beschränkung der Vornahme erhöhter Absetzungen für Baudenkmäler auf im Inland belegene Gebäude ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bzw. gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt, prüft aktuell der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 17/19.

### **Zur Berichtigungsmöglichkeit von offenbaren Unrichtigkeiten**

Ob die Anwendung der Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 der Abgabenordnung (AO) wegen sonstiger offener Unrichtigkeiten auch dann ausgeschlossen ist, wenn zwar die Fehlerhaftigkeit des Verwaltungsaktes bei dessen Erlass erkennbar ist, aber zur Berichtigung dieses Fehlers noch Sachverhaltsermittlung der Finanzbehörde zur Höhe des zutreffenden Wertes erforderlich sind, prüft aktuell der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen XI R 36/18.

### **Einkunftsart von Berufspokerspielern**

Insbesondere bei Berufspokerspielern geht es immer wieder um die Frage, ob diese ihre Spieltätigkeit im Rahmen eines Gewerbebetriebs (inklusive der Besteuerung durch Gewerbesteuer) durchführen oder nicht. Welche Kriterien insoweit für die Qualifikation als Berufspokerspieler und das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht entscheidend sind, klärt aktuell der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen III R 67/18.

### **Haftung des GmbH-Geschäftsführers**

Unter dem Aktenzeichen VII R 14/19 prüfen die obersten Richter des Bundesfinanzhofs aktuell, ob die Haftung des GmbH-Geschäftsführers neben seiner Inanspruchnahme für die Hauptschuld auch Säumniszuschläge umfasst, die deshalb entstanden sind, weil zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Rückforderung aufgrund pflichtwidrigen Unterlassens des Haftenden keine liquiden Mittel zur Rückzahlung vorhanden waren.

**Tipp:** Sofern Sie sich in einem der vorgenannten Steuerstreitigkeiten wiederfinden konnten, sei ihnen der Einspruch gegen den eigenen, negativen Steuerbescheid unter Verweis auf das jeweilige Musterverfahren empfohlen.

**Tipp:** Grundsätzlich kann im Rahmen eines Einspruches auch die Aussetzung der Vollziehung beantragt werden. Dies bedeutet, dass entsprechend geforderte Beträge hinsichtlich der Streitfrage nicht entrichtet werden müssen, wenn die Aussetzung der Vollziehung gewährt wird.

Fraglich ist jedoch, ob dies wirtschaftlich sinnvoll ist. Wird nämlich eine Aussetzung der Vollziehung gewährt, ist diese ab dem 15. Monat der Steuerentstehung mit 0,5 % pro Monat zu verzinsen. Geht daher das Musterverfahren verloren und die Steuer muss nachgezahlt werden, kann es auch noch zu einer Zinsnachzahlung kommen.

Vor diesem Hintergrund ist es zu empfehlen die strittige Steuer zu zahlen, denn die Verzinsung greift in beide Richtungen. Dies bedeutet wiederum: Wird das Musterverfahren gewonnen und dann die strittige Steuer seitens des Finanzamtes erstattet, kann man sich auch über einen Zinsgewinn freuen. Kleines Manko dabei: Die Zinsen, die man in diesem Fall erhält, sind ebenfalls wiederum steuerpflichtig.

## 2. Für alle Steuerpflichtigen: Zum Antrag auf schlichte Änderung

Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) darf ein Steuerbescheid, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird. Aber aufgepasst: Dies gilt zugunsten des Steuerpflichtigen nur, soweit er vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat oder soweit die Finanzbehörde einem Einspruch oder einer Klage abhilft.

Beim Bundesfinanzhof war nun streitanhängig, ob ein Antrag auf schlichte Änderung durch einfache Übermittlung einer DATEV-Berechnung innerhalb der Klagefrist als hinreichend konkret gelten kann, wenn die Besteuerungsgrundlagen zuvor wegen Nichtabgabe der Steuererklärung geschätzt wurde.

Während das Finanzamt insoweit keinen hinreichend konkret gestellten Änderungsantrag erkannte, sahen dies sowohl das erstinstanzliche Finanzgericht (Niedersächsisches Finanzgericht mit Urteil vom 18.04.2018 unter dem Aktenzeichen 6 K 49/18) als auch der Bundesfinanzhof anders. Mit Urteil vom 20.05.2019 urteilten die obersten Finanzrichter des Bundesfinanzhofs unter dem Aktenzeichen XI R 17/18, dass die Anforderungen an die Konkretisierung des Antrags auf schlichte Änderung im Sinne des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO nicht strenger sind als die Anforderungen an die Konkretisierung des Gegenstands des Klagebegehrens im Sinne des § 65 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Der Änderungsantrag setze einen Bezug zu einem konkreten Sachverhalt voraus, der nach Ansicht des Steuerpflichtigen in dem ursprünglichen Steuerbescheid nicht zutreffend gewürdigt worden ist und daher nunmehr bei der beantragten Änderung abweichend berücksichtigt werden soll. Die betragsmäßige steuerliche Auswirkung der Abweichung (der genannte Änderungsrahmen) bilde diesen Lebenssachverhalt lediglich reflexartig ab, ohne dabei selbst zum Gegenstand des Änderungsantrags zu werden. Da bei einem Änderungsantrag der Steuerfall nicht komplett und in vollem Umfang offen ist, ermöglicht dieser eine punktuelle Korrektur. Die bloße betragsmäßige Benennung eines Änderungsrahmens ohne Angabe eines gegenüber den bisherigen Besteuerungsgrundlagen abweichenden Lebenssachverhalts ermögliche der Behörde eine nur punktuelle Korrektur indessen gerade nicht. Die bloße Vorgabe eines betragsmäßigen Änderungsrahmens wäre für die sachgerechte Bearbeitung eines Antrags auf „schlichte“ Änderung daher sinnlos. Die historische Auslegung belege, dass die für die Bearbeitung des Antrags erforderlichen Korrekturpunkte innerhalb der Einspruchsfrist so hinlänglich bezeichnet werden müssen, dass der Behörde die anschließende Bearbeitung des Änderungsantrags auch tatsächlich möglich ist. Ein Normverständnis, das der Finanzbehörde die Verpflichtung auferlegen würde, den Steuerfall entweder insgesamt wieder aufzurollen oder den Steuerpflichtigen zumindest von Amts wegen zur Mitwirkung und zur nachträglichen sachverhaltsbezogenen Konkretisierung seines zunächst bloß betragsmäßig fixierten Änderungsbegehrens aufzufordern, entspreche schließlich auch nicht dem Sinn des schlichten Änderungsverfahrens. Denn dieses Verfahren sei (anders als das Einspruchsverfahren) darauf gerichtet, zügig, einfach und ohne strengen Formzwang zu einer punktuellen Korrektur des Ausgangsbescheids zu gelangen.

Die Antwort auf die Frage, ob der Antrag hinreichend konkretisiert ist, ist das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung, die dem Finanzgericht obliegt. Der Bundesfinanzhof ist insoweit an diese Würdigung gebunden, wenn sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist. Ganz ausdrücklich stellen die obersten Finanzrichter der Republik klar, dass sie die angefochtene Vorentscheidung für zutreffend erhalten und stimmen daher der Vorinstanz

zu, dass der Antrag auf schlichte Änderung hinreichend konkret bestimmt war und eine DATEV-Berechnung die zuvor genannten Voraussetzungen erfüllt.

### **3. Für alle Steuerpflichtigen: Zur Änderungsmöglichkeit wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen**

Wenn ein Steuerbescheid erst einmal in der Welt ist, kann dieser nur geändert werden, wenn dies auch gesetzlich zugelassen ist. Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist eine der häufigsten Änderungen die mittels Einspruchs innerhalb der Einspruchsfrist. Ist jedoch die Einspruchsfrist abgelaufen, scheidet diese Möglichkeit schlicht aus. Ein Einspruch ist dann unzulässig.

Häufig besteht dann jedoch noch die Möglichkeit, das vorliegende Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 der Abgabenordnung (AO) ergangen sind. Ist dies der Fall, kann der Steuerbescheid bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist auch noch geändert werden. Dies gilt sowohl zugunsten als auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen. Für die Praxis bedeutet dies: Sowohl das Finanzamt als auch die Steuerpflichtigen können von dieser Änderungsmöglichkeit profitieren bzw. eine entsprechende Änderung herbeiführen.

Ist ein Steuerbescheid jedoch nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen, kann dieser bis zum Ablauf seiner Festsetzungsfrist nur noch geändert werden, wenn eine entsprechende Berichtigungsvorschrift oder auch Korrekturnorm gegeben ist.

Die hier im Zentrum stehende Korrekturnorm ist die des § 173 AO, wonach eine Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel möglich ist. Tatsächlich muss jedoch angemerkt werden, dass § 173 AO eigentlich zwei verschiedene Korrekturnormen beinhaltet.

Nach der ersten Korrekturnorm können Steuerbescheide aufgehoben und geändert werden, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Soweit so gut, aber für die Steuerpflichtigen meist nicht so interessant.

Im Rahmen der zweiten Korrekturnorm des § 173 AO können Steuerbescheide jedoch auch aufgehoben oder geändert werden, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Sollte ein Verschulden des Steuerpflichtigen gegeben sein, ist dieses jedoch unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln stehen, die zu einer höheren Steuer führen.

Beiden Korrekturnormen des § 173 AO ist gemein, dass entsprechende Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden müssen. In der Praxis ist dabei in diesem Zusammenhang regelmäßig streitbefangen, was denn unter einem nachträglichen Bekanntwerden zu verstehen ist.

Insoweit gilt: Nachträglich bekannt geworden ist eine Tatsache, wenn sie das Finanzamt beim Erlass des geänderten Steuerbescheids noch nicht kannte. Die Tatsache muss daher zu dem bei einer Aufhebung oder Änderung nach § 173 AO maßgebenden Zeitpunkt bereits vorhanden, aber noch unbekannt sein. Dies gilt auch für Hilfstatsachen, die den sicheren Schluss auf eine (innere) Haupttatsache, wie zum Beispiel eine Erkenntnis oder eine Absicht, zu lassen.

Bekannt sind alle Tatsachen, die dem für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständigen Sachbearbeiter zu Kenntnis gelangen. Dies hat bereits der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.06.2004 unter dem Aktenzeichen X R 56/01 klargestellt.

Dabei ist grundsätzlich bekannt, was sich aus den bei der Finanzbehörde geführten Akten ergibt, ohne dass es auf die individuelle Kenntnis des Sachbearbeiters ankommt, wie der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 28.04.1998 unter dem Aktenzeichen IX R 49/96 herausgearbeitet hat. Dazu gehören alle Schriftstücke, die bei der Dienststelle vorliegen. Unerheblich ist, ob der Sachbearbeiter den Vorgang tatsächlich liest, in sein Wissen aufnimmt oder ihn nur überfliegt. Die Finanzbehörde muss sich den gesamten Inhalt der im Finanzamt geführten Akten als bekannt zurechnen lassen.

Dies gilt auch, wenn der Bearbeiter den ihm vorliegenden Akteninhalt nicht vollständig prüft, beispielsweise weil er nur überschlägig prüft, ihm keine Prüfhinweise dazu vorliegen oder die vorliegenden Prüfhinweise andere im Änderungsverfahren nicht streitige Tatsachen betreffen. In diesem Zusammenhang hatte bereits der Bundesfinanzhof in einer älteren Entscheidung vom 13.07.1990 unter dem Aktenzeichen VI R 109/86 klargestellt: Im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren sind dem Finanzamt auch Tatsachen bekannt, die sich aus den Anträgen des Steuerpflichtigen auf Lohnsteuer-Jahresausgleich für die vorangegangenen zwei Jahre ergeben. Sie werden nicht dadurch unbekannt, dass die Vorjahresunterlagen im Keller abgelegt werden und die Finanzämter nach den einschlägigen Verwaltungsvorschriften gehalten sind, die Ausgleichsanträge im aktenlosen Verfahren zu bearbeiten und dabei frühere Vorgänge grundsätzlich nicht heranziehen sollen.

Klar und deutlich stellt der Bundesfinanzhof daher in seiner aktuellen Entscheidung vom 12.03.2019 unter dem Aktenzeichen IX R 29/17 fest, dass eine andere Sichtweise es dem Finanzamt ermöglichen würde, durch einseitige Beschränkung seiner steuerlichen Ermittlungspflichten das Bekanntwerden bestimmter Tatsachen zu vermeiden und damit den gesetzlich geregelten Umfang der Bestandskraft nach eigenem Belieben verschieben könnte. Verzichtet das Finanzamt daher auf die Sichtung ihm vorliegender Belege und damit auf die Nutzung ihm zugänglicher Erkenntnisquellen, so fällt dies in seinen Risikobereich.

Auch wenn die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzhofs nicht veröffentlicht wurde, kann man als Fazit festhalten: Bekannt sind alle Tatsachen, die dem für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständigen Sachbearbeiter zur Kenntnis gelangen. Die Finanzbehörde muss sich weiterhin den gesamten Inhalt der bei ihr geführten Akten als bekannt zurechnen lassen. Dies gilt selbst dann, wenn der Bearbeiter den ihm vorliegenden Akteninhalt nicht vollständig prüft, ihm wie gesagt keine Prüfhinweise dazu vorliegen oder die vorliegenden Prüfhinweise andere im Änderungsverfahren nicht streitige Tatsachen betreffen.

## **4. Für Vermieter und Verpächter: Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Fremdwährungsdarlehen**

Auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gilt: Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. So geregelt in § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zu den Werbungskosten gehören insbesondere auch die Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dieser wirtschaftliche Zusammenhang ist im Folgenden der entscheidende Punkt.

Auf Basis dieser allgemeingültigen Regelung hat der Bundesfinanzhof im Zusammenhang mit der Umschuldung eines Fremdwährungsdarlehens bei den Einkünften aus Vermietung

und Verpachtung entschieden: Nimmt der Steuerpflichtige ein Darlehen auf, um ein Fremdwährungsdarlehen abzulösen, welches er zur Anschaffung eines Vermietungsobjektes verwendet hat, sind die Schuldzinsen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen, soweit das Darlehen zur Bezahlung des bei der Umschuldung realisierten Währungskursverlustes verwendet worden ist. So die Entscheidung vom 12.03.2019 unter dem Aktenzeichen IX R 36/17.

Entscheidend für den Werbungskostenabzug ist nämlich grundsätzlich der wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang zu den Einkünften. Für den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Schuldzinsen und der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung kommt es einerseits auf den mit der Aufnahme der Darlehensschuld verfolgten Zweck (Erzielung von Einkünften) und andererseits auf die zweckentsprechende Verwendung der Darlehensmittel an.

Der Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist danach als gegeben anzusehen, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden. Mit Verwendung der Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt.

Daher hatte auch seinerzeit der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 20.06.2012 unter dem Aktenzeichen IX R 67/10 entschieden: Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, welche der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Wohngrundstücks dienen, können auch nach einer steuerbaren Veräußerung der Immobilie im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäftes weiter als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können.

Auch auf ein Umschuldungsdarlehen gezahlte Schuldzinsen können durch die Einkünfteerzielung veranlasst sein. Zwar wird das Umschuldungsdarlehen nicht dazu verwendet, um Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bezahlen, sondern um ein bestehendes Darlehen abzulösen. Der am ursprünglichen Darlehen begründete Veranlassungszusammenhang setzt sich jedoch am Umschuldungsdarlehen fort, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer marktüblichen Finanzierung bewegt.

Zahlungen, mit denen Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen ausgeglichen werden, sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Insoweit hatte bereits der Bundesfinanzhof in einer alten Entscheidung vom 09.11.1993 (Az: IX R 81/90) entschieden, dass Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten abziehbar sind.

Das Wechselkursrisiko ist (positiv wie negativ) nicht durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst, auch wenn das auf fremde Währung lautende Darlehen zur Bezahlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet worden ist. Der Mehraufwand fällt wie die Tilgung in die (nicht steuerbare) Vermögenssphäre.

Erleidet ein Steuerpflichtiger bei der Umschuldung eines zum Erwerb einer selbstgenutzten Wohnung aufgenommenen Fremdwährungsdarlehens einen Verlust, sind bei einer späteren Vermietung dieser Wohnung Schuldzinsen nur für denjenigen Teil des Darlehens abziehbar, der den ursprünglichen Anschaffungskosten der Wohnung entspricht. Sofern im vorliegenden Fall der Kläger daher sein Fremdwährungsdarlehen nur in Höhe des Umrechnungskurses bei Darlehensaufnahme umgeschuldet hätte, wären die Schuldzinsen



auf dieses Rumpfdarlehen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit weiterhin steuermindernd abzugsfähig gewesen.

**Hinweis:** Auch wenn dieses Urteil des Bundesfinanzhofs gegen den Steuerpflichtigen geht und unter dem Strich die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten einschränkt, muss die Entscheidung der Sache als vollkommen richtig betrachtet werden, da hinsichtlich der Wechselkursverluste schlicht kein Veranlassungszusammenhang zu den Einkünften aus Vermietungsverpachtung gegeben ist.

## 5. Für Immobilienbesitzer: Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen vs. Baukindergeld

Ausweislich der einkommensteuerlichen Regelung über die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gilt Folgendes: Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 Euro. Weiterhin enthält die Vorschrift jedoch auch noch eine Einschränkung. So kann die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nicht in Anspruch genommen werden bei öffentlich geförderten Maßnahmen, für die zinsverbilligter Darlehen oder steuerfreier Zuschüsse in Anspruch genommen wurden.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie das Verhältnis von Baukindergeld zur Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen ist und ob die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Anspruch genommen werden kann, wenn für das eigengenutzte Wohnobjektes das Baukindergeld gewährt wurde.

Dazu führt die Finanzbehörde Hamburg in ihrer Fachinformation zum Baukindergeld vom 26.07.2019 (Az: S 2296b - 2019/003 – 52) aus: Die Gewährung von Baukindergeld ist für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG unschädlich.

Die Finanzbehörde Hamburg begründet ihre Auffassung wie folgt: Mit dem Baukindergeld wird ausschließlich der erstmalige Erwerb von Wohneigentum oder die Neuanschaffung von Wohnraum gefördert. Handwerkerleistungen sind nicht Inhalt der über zehn Jahre ausgezahlten Förderung. Die Gewährung von Baukindergeld ist daher für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG unschädlich.

**Hinweis:** Unter dem Strich ist die Auffassung der Finanzbehörde Hamburg durchaus zu begrüßen. Es wäre jedoch wünschenswert, wenn diese Auffassung auch bundeseinheitlich Akzeptanz finden würde, da in der Literatur durchaus Stimmen zu vernehmen waren, dass insoweit auch Überschneidungen denkbar sind. Bis auf weiteres sollten sich jedoch Betroffene auf die Fachinformation der Finanzbehörde Hamburg berufen.

## 6. Für Familien: Vorweggenommene Erbfolge von bereits nießbrauchbelasteten Immobilien

Der Generationenwechsel in der Bundesrepublik Deutschland scheint noch nicht vollzogen zu sein. Es steht daher zu erwarten, dass in den kommenden Jahren nicht nur Betriebe, sondern auch erhebliches Privatvermögen übergeht. Gerade zu dieser Kategorie gehört auch das überwiegende Immobilienvermögen. Um hier bereits eine Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge anzugehen, bietet es sich regelmäßig an, die Immobilie gegen ein Recht auf Vorbehaltsnießbrauch (oder alternativ ein Wohnrecht im Fall der Selbstnutzung) auf die nachfolgende Generation zu übertragen.

Schenkungssteuerlich wirkt dies dann wie folgt: Für die Immobilie muss der sogenannte Steuerwert nach Bewertungsgesetz (BewG) ermittelt werden. Mindernd wirkt dann noch die Vereinbarung des Vorbehaltsnießbrauchs, da insoweit der Kapitalwert des Nießbrauchsrechtes vom Steuerwert der Immobilie abgezogen werden kann. Der verbleibende Rest unterliegt als Zuwendung der Schenkungssteuer.

Neben dieser rein steuerlichen Wirkung der Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs wird dieses Nießbrauchsrecht jedoch in der Praxis auch aus ganz praktischen und lebensnahen Erwägungen notwendig sein. Immerhin kann sich der Schenker mittels Vorbehaltsnießbrauch die Erträge der geschenkten Immobilie bis zu seinem Tod weiter vorbehalten und diese weiterhin zur Sicherung und Bestreitung seines Lebensunterhaltes nutzen. Es wird also die Immobilie bereits schenkungssteuerlich übertragen, ohne dass in der Zukunft auf die Einkunftsquelle verzichtet werden muss. Aus Sicht der Einkünfte bleibt quasi alles beim Alten.

Insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich die schenkungssteuerlichen Freibeträge alle zehn Jahre erneuern, macht es Sinn, hier im Rahmen eines sogenannten Freibetragsmanagements möglichst früh mit der vorweggenommenen Erbfolge zu beginnen. Dann können die persönlichen Freibeträge gegebenenfalls nach Ablauf von zehn Jahren mehrfach ausgenutzt werden. Wer jedoch auch früh mit der vorweggenommenen Erbfolge beginnt, bei dem ist es umso wichtiger, dass er sich entsprechende Erträge aus der Immobilie zur Bestreitung des eigenen Lebensunterhaltes vorbehält. Insoweit macht die Gestaltung im Familienverbund durchaus Sinn.

Mit Blick auf die unterschiedlichen Generationen und das zuvor geschilderte Freibetragsmanagement kann es im Weiteren dann auch Sinn machen, dass die erhaltenen Immobilien ebenfalls wieder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die folgende Generation (Enkel-Generation der ursprünglichen Immobilieneigentümer) übertragen werden.

Auch hier macht es in aller Regel wieder Sinn, dass diese Übertragung im Wege eines Vorbehaltsnießbrauchs stattfinden. Sofern zu diesem Zeitpunkt die Generation der ursprünglichen Immobilieneigentümer verstorben ist, besteht auch das seinerzeitige Vorbehaltsnießbrauchsrecht nicht mehr. Die Durchführung einer neuen vorweggenommenen Erbfolge der Immobilie unter Vereinbarung eines neuen Vorbehaltsnießbrauchs stellt daher kein großes Problem dar.

Sofern jedoch die ursprüngliche Generation der Immobilieneigentümer noch lebt, besteht auch noch das ursprüngliche Vorbehaltsnießbrauchsrecht. Sollte nun die Immobilie dennoch im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die Enkel-Generation übertragen werden, macht es Sinn, auch hier wieder ein Vorbehaltsnießbrauchsrecht zu vereinbaren. Dieses kann dann jedoch nur aufschiebend bedingt geschehen. Dies bedeutet: Erst wenn die Generation der ursprünglichen Immobilieneigentümer (Großeltern) verstorben ist, lebt ein (neues) Vorbehaltsnießbrauchsrecht zu Gunsten der Mittel-Generationen (Eltern) auf.

Insoweit steht das Vorbehaltsnießbrauchsrecht mehreren Personen nacheinander zu. Zunächst kommt die Generation der Großeltern und ursprünglichen Immobilieneigentümer in den Genuss des Vorbehaltsnießbrauchs. Nach deren Ableben tritt die Mittel-Generation (Eltern) an ihre Stelle. Fraglich war nun in diesem Zusammenhang, wie das Nießbrauchsrecht bei der vorweggenommenen Erbfolge von der Mittel-Generation an die Enkel-Generation steuerlich zu berücksichtigen ist.

Diesbezüglich hat der Bundesfinanzhof in München mit Beschluss vom 28.02.2019 unter dem Aktenzeichen II B 48/18 klargestellt: Eine Nießbrauch, der für die Zeit nach dem Ableben des zunächst berechtigten Nießbrauchers einem Dritten zugewendet wird, ist bei der Veranlagung zur Schenkungsteuer nicht zu berücksichtigen, weil es zur Zeit der Zuwendung nicht bestand und es ungewiss ist, ob und gegebenenfalls wann es je in Kraft treten würde. Derartige Lasten dürfen nach § 6 des Bewertungsgesetzes (BewG) nicht zum Abzug gebracht werden.

Ausweislich der vorgenannten gesetzlichen Regelung ist nämlich bestimmt, dass Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt werden. Exakt dies ist hier der Fall, da das Vorbehaltsnießbrauchsrecht der Mittel-Generation erst mit dem Versterben der Großeltern-Generation aufleben kann.

Insoweit stellen die obersten Finanzrichter der Republik fest, dass es an einer gesetzlichen Grundlage dafür fehlt, dieses mögliche spätere Recht als aufschiebend bedingte Last bereits vor Eintritt der aufschiebenden Bedingung zu berücksichtigen. Eine solche Berücksichtigung möglicher späterer Rechte würde, gleich unter welchen Gesichtspunkten sie erfolgt, gegen die Systematik der allgemeinen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes verstoßen.

Der Bundesfinanzhof konnte dies durch einfachen Beschluss feststellen, da durch seine Rechtsprechung bereits geklärt ist, dass die gesetzliche Regelung zur Bewertung eines Nießbrauchsrechtes in § 14 Abs. 3 BewG nicht auf den Fall von nacheinander bestehenden Nutzungsrechten (wie zum Beispiel Nießbrauchsrechten) anwendbar ist. Dies hatten die obersten Finanzrichter der Republik bereits im Zusammenhang mit der Vorgängervorschrift im Rahmen einer uralten Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 21.10.1955 unter dem Aktenzeichen III 183/55 U geklärt.

**Tipp:** Auch wenn insoweit der vorbehaltene Nießbrauch zu Gunsten der Mittel-Generation im Zeitpunkt der Schenkung an die Enkel-Generation keine steuermindernde Wirkung entfalten kann, weil noch ein Nießbrauchsrecht zugunsten der ursprünglichen Immobilieneigentümer besteht, ist dennoch noch die Regelung des § 6 Abs. 2 BewG zu beachten. Danach gilt nämlich für den Fall des Eintritts der (aufgeschobenen) Bedingung, dass § 5 Abs. 2 BewG entsprechend anzuwenden ist.

Ausweislich dieser Vorschrift gilt wiederum: Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbs zu berichtigen. Der Antrag ist dabei bis zum Ende des Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt.

Mit anderen Worten: Endet das Nießbrauchsrecht zugunsten der ursprünglichen Immobilieneigentümer durch deren Ableben, kann die weitere Nießbrauchsbelastung der Immobilie zu Gunsten der Mittel-Generation gegebenenfalls noch auf Antrag steuermindernd berücksichtigt werden.

## 7. Für GmbH-Gesellschafter: Zum Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei nachträglich festgestellter verdeckter Gewinnausschüttung

Kapitalerträge werden grundsätzlich mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 % besteuert. Zu den Kapitalerträgen gehören auch die offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen aus einer Kapitalgesellschaft, sprich einer GmbH.

Allerdings können hier Ausnahmen von der Besteuerung zum Abgeltungssteuersatz bestehen. So beispielsweise ausweislich der Regelung in § 32d Abs. 2 Nummer 1b des Einkommensteuergesetzes (EStG). Danach greift der Abgeltungssteuersatz nicht bei Gewinnausschüttungen aus einer GmbH, wenn sie von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist. Diese Regelung gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist. Trifft diese Regelung zu, werden die Gewinnausschüttungen im Rahmen der tariflichen Einkommensteuer des jeweiligen Gesellschafters besteuert.

Darüber hinaus kann der Gesellschafter auf Antrag auf die Abgeltungssteuer verzichten, wenn der Anteilseigner im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar entweder zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder aber zu mindestens einem Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann. Greift diese in § 32d Abs. 2 Nummer 3 EStG beheimatete Vorschrift, hat dies den Vorteil, dass die Gewinnausschüttungen zwar auch im Rahmen der tariflichen Einkommensteuer besteuert werden, aber das sogenannte Teileinkünfteverfahren zum Zuge kommt. Von den Gewinnausschüttungen unterliegen also nur 60 % der Besteuerung zum tariflichen Einkommensteuersatz.

Der Antrag gilt dabei für die jeweilige Beteiligung erstmals für den Veranlagungszeitraum, für den er gestellt worden ist. Das praktische Problem liegt jedoch in der Vorschrift des § 32 d Abs. 2 Nummer 3 Satz 4 EStG. Danach ist der Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung des Gesellschafters für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.

Problemhaft ist hier die Fristsetzung für den Antrag, da insbesondere in Sachverhalten der verdeckten Gewinnausschüttung der Anteilseigner zum Zeitpunkt der Abgabe seiner Einkommensteuererklärung noch überhaupt nichts von der Umqualifizierung eines schuldrechtlichen Vertrages in eine verdeckte Gewinnausschüttung wissen kann. Ist er dann zu 10 % beteiligt, kommt der Abgeltungssteuersatz aufgrund der Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nummer 1b EStG nicht zu Anwendung. Es greift folglich die tarifliche Besteuerung, wobei jedoch das Teileinkünfteverfahren auch nicht zur Anwendung kommt, da ein entsprechender Antrag nicht gestellt wurde.

Dementsprechend hatte seinerzeit das Finanzgericht München mit seiner praxisnahen Entscheidung vom 15.06.2016 unter dem Aktenzeichen 9 K 190/16 geurteilt: § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 1 EStG, der bestimmt, dass das Ende der Frist für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften zur Beantragung der Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren anstelle der Abgeltungssteuer spätestens bei Abgabe der Einkommensteuererklärung ist, ist im Wege einer teleologischen Reduktion nicht anzuwenden, wenn dem Gesellschafter aus der betreffenden Beteiligung ausschließlich verdeckte Gewinnausschüttungen zugeflossen sind, die er in seiner Einkommensteuererklärung entsprechend den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Rechtsverhältnissen als Einnahmen bei anderen Einkunftsarten als den Kapitaleinkünften erklärt hat und die vom Finanzamt erst nachträglich nach einer

Außenprüfung (zutreffend) als Kapitalerträge besteuert worden sind. Der Steuerpflichtige kann in so einem Fall nach dem Tenor der erstinstanzlichen Entscheidung sein Wahlrecht solange ausüben, bis der Einkommensteuerbescheid des fraglichen Jahres formell und materiell bestandskräftig ist.

Für die Praxis hätten mit dieser Entscheidung zahlreiche Probleme gelöst werden können. Leider hat sich der Bundesfinanzhof jedoch in der gegen die erstinstanzliche Entscheidung eingelegte Revision anders entschieden und eine teleologische Auslegung des Gesetzes abgelehnt.

Ausweislich des Urteils der obersten Finanzrichter der Republik vom 14.05.2019 unter dem Aktenzeichen VIII R 20/16 gilt: Der Antrag auf Besteuerung der Kapitaleinkünfte aus einer unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen. Die Antragsfrist gilt insbesondere auch dann, wenn Kapitalerträge in Gestalt verdeckter Gewinnausschüttungen aus einer unternehmerischen Beteiligung erst durch die Außenprüfung festgestellt werden und der Steuerpflichtige in der unzutreffenden Annahme, keine Kapitalerträge aus der Beteiligung erzielt zu haben, in seiner Einkommensteuererklärung keinen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt hat.

Auch eine nachträgliche Antragstellung scheidet für den Bundesfinanzhof aus. Dieser hat nämlich insoweit weiter klargestellt: Kennt der Steuerpflichtige das Antragsrecht, stellt aber gleichwohl keinen entsprechenden Antrag, weil er wegen eines Irrtums über die zutreffende Qualifikation seiner Einkünfte annimmt, keine Kapitalerträge in Gestalt verdeckter Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung zu erzielen, liegt darin kein Fall höherer Gewalt im Sinne der Vorschriften zur Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand.

**Tipp:** Sofern daher eine Beteiligung an einer GmbH besteht, bei der aufgrund der Regelungen des § 32d Abs. 2 Nummer 1 EStG der Abgeltungssteuersatz nicht zum Tragen kommen könnte, kann es sich empfehlen, auch dann schon bei der Abgabe der Einkommensteuererklärung einen entsprechenden Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu stellen, wenn im betreffenden Jahr keine offenen Gewinnausschüttungen erfolgt sind und man bisher auch nichts von etwaigen verdeckten Gewinnausschüttungen weiß. Zumindest muss jedoch das Risiko von verdeckten Gewinnausschüttungen geprüft werden, damit es später kein böses Erwachen gibt. Da eine solche Prüfung in der Praxis regelmäßig schwierig bis unmöglich sein wird, bleibt wiederum nur die vorsorgliche Antragstellung bei Abgabe der Einkommensteuererklärung, welche auch der Bundesfinanzhof in seiner oben zitierten Entscheidung für möglich hält.

**Hinweis:** Für die Praxis ist die Entscheidung höchst ernüchternd (dies gilt sowohl für betroffene Gesellschafter als auch für die Finanzverwaltung), da nun zahlreiche Anträge gestellt werden müssen, die zum Zeitpunkt ihrer Antragstellung zumindest ins Leere gehen und gegebenenfalls auch später nicht aufleben werden. Insoweit wäre eine teleologische Auslegung des Gesetzes durch den Bundesfinanzhof zu wünschen gewesen. Da diese nicht erfolgt ist, bleibt es am Gesetzgeber, die Vorschrift entsprechend zu vereinfachen und nicht die Bürokratie an dieser Stelle auf die Spitze zu treiben.

## 8. Für Mitunternehmer einer Personengesellschaft: Investitionsabzugsbetrag bei Personengesellschaften

Bereits mit Beschluss vom 15.11.2017 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 44/16 klargestellt, dass eine begünstigte Investitionen im Sinne der Regelung zum Investitionsabzugsbetrag auch dann vorliegt, wenn bei einer Personengesellschaft der Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde und die geplante Investitionen später (innerhalb des dreijährigen Investitionsprogramms) von einem ihrer Gesellschafter vorgenommen und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird. Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung ist der Investitionsabzugsbetrag in einem solchen Fall dem Sonderbetriebsgewinn des investierenden Gesellschafters außerbilanziell hinzuzurechnen.

Im Hinblick auf diese für entsprechende Mitunternehmer sehr positive Entscheidung war seinerzeit ungewiss, ob die Finanzverwaltung diese gegebenenfalls mit einem Nichtanwendungserlass belegen würde. Erfreulicherweise ist dies nicht geschehen. Vielmehr hat das Bundesfinanzministerium durch Verwaltungsanweisung vom 26.08.2019 unter dem Aktenzeichen IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02 die Grundsätze des Beschlusses der obersten Finanzrichter der Republik über den entschiedenen Einzelfall hinaus für anwendbar erklärt.

Insoweit gilt erfreulicherweise in allen noch offenen Fällen eine Änderung des bisherigen BMF-Schreibens vom 20.03.2017. Folglich wird im Verwaltungswege für Personengesellschaften und Gemeinschaften geregelt: Auch Personengesellschaften und Gemeinschaften können unter entsprechender Anwendung der Regelungen den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen, wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft handelt.

Investitionsabzugsbeträge können sowohl vom gemeinschaftlichen Gewinn als auch vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden. Bei der Prüfung des Größenmerkmals im Sinne von § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind das Gesamthandsvermögen und die Sonderbetriebsvermögen unter Berücksichtigung der Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen zusammenzurechnen. Bei der Ermittlung des Höchstbetrages von 200.000 Euro im Sinne von § 7g Absatz 1 Satz 4 EStG sind die im Bereich des gemeinschaftlichen Gewinns und die im Bereich der Sonderbetriebsgewinne in Anspruch genommenen und nicht wieder hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Investitionsabzugsbeträge zusammenzufassen.

Im Bereich des gemeinschaftlichen Gewinns einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge können auch für begünstigte Investitionen eines ihrer Gesellschafter oder Gemeinschaftler im Sonderbetriebsvermögen verwendet und dem entsprechenden Sonderbetriebsgewinn außerbilanziell hinzugerechnet werden. Entsprechendes gilt für im Bereich des Sonderbetriebsgewinns eines Gesellschafters oder Gemeinschaftlers beanspruchte Investitionsabzugsbeträge bei begünstigten Investitionen im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft sowie für im Bereich des Sonderbetriebsgewinns eines Gesellschafters oder Gemeinschaftlers beanspruchte Investitionsabzugsbeträge bei begünstigten Investitionen eines anderen Gesellschafters oder Gemeinschaftlers im Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft.

Einschränkend ist insoweit lediglich weiterhin zu beachten: Die Anschaffung eines begünstigten Wirtschaftsgutes liegt nicht vor, wenn ein Gesellschafter oder Gemeinschaftler ein Wirtschaftsgut von der Personengesellschaft oder Gemeinschaft erwirbt oder die Personengesellschaft oder Gemeinschaft oder ein anderer Gesellschafter oder Gemeinschaftler ein Wirtschaftsgut erwirbt, das zuvor zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters oder Gemeinschaftlers gehörte, da in diesen Fällen das Wirtschaftsgut

bereits vor der Anschaffung dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen war.

Zusammenfassend gilt daher: Eine begünstigte Investition im Sinne des § 7g EStG liegt auch dann vor, wenn bei einer Personengesellschaft der Investitionsabzugsbetrag vom Gewinn in der Gesamthandsbilanz abgezogen wurde und die Investition im Sonderbetriebsvermögen eines der Gesellschafter erfolgt.

## **9. Für Unternehmer: Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus Nachbetreuungsverpflichtungen**

Aufgrund der gesetzlichen Subsumtion aus § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Verbindung mit § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) sind unter anderem Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Ansprüche und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften dürfen allerdings in der Bilanz grundsätzlich nicht ausgewiesen werden. Aber: Eine Rückstellung ist dann auszuweisen, wenn das Gleichgewicht der Vertragsleistungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist.

Dies bedeutet konkret: Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach, deren Höhe zudem ungewiss sein kann.

Gegenstand einer solchen Verbindlichkeit können jedoch nicht nur Geldschulden, sondern auch Verpflichtungen zu Werkleistungen sein. Weiterhin ist es erforderlich, dass der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen muss. Ebenso ist Voraussetzung, dass die Verbindlichkeiten im abgelaufenen Wirtschaftsjahr auch wirtschaftlich verursacht sind, also insoweit bereits bis zum Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Belastung eingetreten ist und die Aufwendungen nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren sind.

Insoweit hat bereits der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 19.10.2005 unter dem Aktenzeichen XI R 64/04 klargestellt, dass das Bestehen einer ungewissen Verbindlichkeit wahrscheinlich ist, wenn nach den am Bilanzstichtag objektiv gegebenen und bis zur Aufstellung der Bilanz subjektiv erkennbaren Verhältnisse mehr Gründe dafür als dagegen sprechen. Eine Inanspruchnahme ist insoweit wahrscheinlich, wenn der Steuerpflichtige ernstlich damit rechnen musste, aus der Verpflichtung in Anspruch genommen zu werden.

Basierend auf den vorgenannten Grundlagen liegt ein Erfüllungsrückstand (auch im Sinne der Rechtsprechung) vor, wenn der Verpflichtete sich mit seinen Leistungen gegenüber seinem Vertragspartner in Rückstand befindet, das heißt, er weniger geleistet hat, als er für die vom Vertragspartner erbrachte Leistung zu erbringen hat. Vereinfacht gesagt: Es muss schlicht noch was für das bereits erhaltene Geld getan werden.

Ob ein solcher Erfüllungsrückstand besteht, entscheidet sich nicht nur nach den schuldrechtlichen Regelungen, sondern auch nach dem wirtschaftlichen Gehalt der geschuldeten Leistung. Mit der noch zu erbringenden zukünftigen Leistung muss nicht nur an Vergangenes angeknüpft, sondern Vergangenes abgegolten werden.

Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Leistungspflicht bereits fällig ist, also eigentlich schon zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung hätte geleistet werden müssen. Dies hat bereits auch der Bundesfinanzhof in einer früheren Entscheidung vom 28.07.2004 unter dem Aktenzeichen VI R 63/03 herausgearbeitet. In diesem Urteil entschied er: Erhält ein Versicherungsvertreter vom Versicherungsunternehmen die Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung der Versicherung, sondern auch für die weitere Betreuung des Versicherungsvertrages, so hat er für die Verpflichtung der zukünftigen Vertragsbetreuung eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstandes zu bilden.

Auf Basis der vorgenannten Entscheidung hat das Finanzgericht Münster nun mit Urteil vom 25.07.2019 unter dem Aktenzeichen 10 K 902/15 K entschieden: Für Nachbetreuungsleistungen aus einer Verpflichtung zur Wartung und Instandhaltung von Werkzeugen für die Produktion von Zuliefererteilen, die am Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sind, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren.

Im konkreten Fall ist damit jedoch das letzte Wort leider noch nicht gesprochen, da die Finanzverwaltung die Revision eingelegt hat. Unter dem Aktenzeichen XI R 21/19 muss der Bundesfinanzhof daher noch weiter klären, ob im vorliegenden Fall die Bildung einer Rückstellung für Nachbetreuungsleistungen einer Werkzeugfertigung möglich ist.

**Hinweis:** Die Vorinstanz in Form des Finanzgerichts Münster hat jedoch in ihrer Entscheidung weiterhin auch Hinweise zur Bewertung einer entsprechenden Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gegeben. So ist bei der Berechnung der Rückstellungshöhe der Vervielfältiger laut Tabelle 2 des BMF-Schreibens vom 26.05.2005 für die Jahre eins bis fünf anzuwenden. Eine Rückstellung wegen Nachbetreuungsverpflichtungen ist zudem als Sachleistungsverpflichtung mit den Einzelposten und den Gemeinkosten zu bewerten.

## **10. Für Unternehmer: Umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage beim Warenverkauf mit 0 %-Finanzierung**

Der Verkauf von Waren im Rahmen eines Unternehmens unterliegt regelmäßig der Umsatzsteuer. Bankdienstleistungen, ebenso Finanzierungsleistungen, sind jedoch aufgrund der einschlägigen Vorschriften von der Umsatzsteuer befreit. Fraglich ist daher in einem aktuellen Streitfall, wie mit Warenverkäufen umzugehen ist, bei denen gleichzeitig eine solche 0 %-Finanzierung stattfindet.

Für Unternehmer (sowie auch für Verbraucher) wäre es in diesem Zusammenhang wünschenswert, wenn die Bemessungsgrundlage entsprechend aufgeteilt wird. Insoweit würde dann Umsatzsteuer nur auf den Teil des Warenverkaufs berechnet werden, während die 0 % Finanzierung umsatzsteuerfrei erfolgen würde.

In diesem Zusammenhang gilt: Jeder Umsatz ist in der Regel als eigenständige, selbständige Leistung zu betrachten. Allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer dem Leistungsempfänger mehrere selbstständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist.



Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistung sind, die das steuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt.

Eine Leistung ist in diesem Zusammenhang als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das gleiche gilt, wenn der Unternehmer für den Leistungsempfänger zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dies kann insbesondere dann gegeben sein, wenn die einzelnen Elemente so ineinandergreifen, dass etwas selbstständiges Drittes geschaffen wird, hinter dem die einzelnen Leistungen zurücktreten.

Im Rahmen einer solchen anzustellenden Gesamtbetrachtung kommt dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, zwar keine entscheidende Bedeutung zu, gleichwohl kann ein Gesamtpreis für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung sprechen. Dasselbe gilt für den Umstand, dass Leistungen aufgrund einer einzigen Vertragsgrundlage erbracht werden.

Auf Basis dieser Grundsätze hat das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 12.02.2019 unter dem Aktenzeichen 1 K 384/17 zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Warenverkäufen im Zusammenhang mit entsprechenden 0 %-Finanzierungen Stellung genommen. Die Entscheidung der hessischen Richter: Ist die Übernahme der Finanzierungskosten im Rahmen einer 0 % Finanzierung bei der Warenlieferung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aus der maßgeblichen Sicht eines Durchschnittsverbrauchers als einheitliche Leistung anzusehen, ist die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage aus Warenverkäufen nicht um das an das finanzierende Kreditinstitut entrichtete und dem Kunden bekannte Finanzierungsentgelt zu mindern. Mit anderen Worten: Erkennt der Kunde im Warenkauf der 0 % Finanzierung lediglich eine zusammenhängende Leistung, kann auch keine Aufspaltung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage stattfinden.

Ob dies so jedoch stehen gelassen werden kann, ist derzeit noch nicht abschließend geklärt. Unter dem Aktenzeichen XI R 15/19 ist insoweit die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Betroffenen Unternehmern sei daher empfohlen, sich an das Musterverfahren anzuhängen und in Ruhe die höchstrichterliche Rechtsprechung abzuwarten.

## Impressum

Akademische Arbeitsgemeinschaft Verlagsgesellschaft mbH | Sitz der Gesellschaft: Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Geschäftsführer: Christoph Schmidt, Stefan Wahle | Telefon: 0621/ 8 62 62 62, Fax: 0621/8 62 62 63, E-Mail: akademische.info@wolterskluwer.com | Handelsregister beim Amtsgericht Mannheim: 729500 | Umsatzsteuer-ID-Nummer: DE318 945 162

Verantwortlich für den Inhalt (nach § 55 Abs.2 RStV): Dr. Torsten Hahn, Akademische Arbeitsgemeinschaft Verlagsgesellschaft mbH, Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Internet: [www.akademische.de](http://www.akademische.de)

Alternative Streitbeilegung (Online-Streitbeilegung und Verbraucherschlichtungsstelle)

Die Europäische Kommission hat eine Plattform zur Online-Streitbeilegung eingerichtet, die unter folgendem Link abgerufen werden kann: [www.ec.europa.eu/consumers/odr](http://www.ec.europa.eu/consumers/odr). Wolters Kluwer ist nicht bereit und nicht verpflichtet, an Streitbeilegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle teilzunehmen.

**Hinweis:** Die in diesem Mandantenbrief enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Sie dienen nur der allgemeinen Information und ersetzen keine qualifizierte Beratung in konkreten Fällen. Eine Haftung für den Inhalt dieses Informationsschreibens kann daher nicht übernommen werden.