

Mandantenbrief

März 2020

Steuertermine:

10.03. Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer
Einkommensteuer
Kirchensteuer
Körperschaftsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **13.03.** 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 April 2020:

14.04. Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **17.04.** 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 März 2020

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für März ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der **27.03.2020.**

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Zur Frage der finanziellen Beteiligung bei der doppelten Haushaltsführung	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Begangene Steuerhinterziehung des Erblassers springt auf den Erben über!?	5
3. Für Kinder und Eltern: Praxisjahr für den Abschluss als „Staatlich geprüfter Agrarbetriebswirt“ führt zum Kindergeldanspruch	7
4. Für Vermieter: Verteilter Erhaltungsaufwand bei Tod des (ursprünglichen) Vermieters	8
5. Für Anleger: Kann Bondstripping missbräuchlich sein?	11
6. Für Grundstückseigentümer: Rückgängigmachung des Verzichts auf Steuerbefreiung bei einem Grundstückskaufvertrag	12
7. Für Unternehmer: Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten trotz geringer Bedeutung?	14
8. Für Eigentümer von Ferienwohnungen und Ferienhäusern: Zur Vergleichbarkeit von Vermietungszeiten	16

1. Für alle Steuerpflichtigen: Zur Frage der finanziellen Beteiligung bei der doppelten Haushaltsführung

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nummer 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) können Aufwendungen für die beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung steuermindernd als Werbungskosten (beim Unternehmer gegebenenfalls alternativ als Betriebsausgaben) abgesetzt werden.

Konkret abzugsfähig sind notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine solche doppelte Haushaltsführung liegt ausweislich der Gesetzesdefinition nur vor, wenn der Arbeitnehmer/ Unternehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt dabei das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens jedoch 1.000 Euro im Monat.

Streitbefangen mit der Finanzverwaltung ist dabei vorliegend die Tatbestandsvoraussetzung der finanziellen Beteiligung. Seit dem Veranlagungszeitraum 2014 setzt insoweit das Vorliegen eines eigenen Haushalts außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte das „Innehaben einer Wohnung“ und eine „finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung“ des Haupthaushaltes voraus.

Das seinerzeit eingeführte Tatbestandsmerkmal des „Innehabens einer Wohnung“ bewirkt insoweit keine substanzielle Verschärfung gegenüber der früheren Rechtslage. Erforderlich ist insoweit, dass der Arbeitnehmer die Wohnung aus eigenem Recht nutzt, also etwa aus Eigentum, Miete oder sonstigen Nutzungsrechten. Entgeltliche, fremdübliche Nutzungsverhältnisse werden hingegen nicht gefordert, weshalb abgeleitete Nutzungsbefugnisse vollkommen ausreichend sind.

Ein wesentliches Mitbestimmen der Haushaltsführung, in Abgrenzung zu einer schädlichen Eingliederung in einen fremden Haushalt, ist bei Arbeitnehmern, die wirtschaftlich selbstständig und berufstätig sind, grundsätzlich im Wege einer Regelvermutung zu unterstellen. Insoweit dürfte diese Voraussetzung in der Vielzahl der Fälle kein Problem darstellen.

Mit Blick auf die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung verlangt die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang jedoch regelmäßig, dass eine Beteiligung an den laufenden Kosten der Haushaltsführung gegeben ist. Diese Auslegung der Neuregelung seit 2014 ist jedoch weder durch den Gesetzeswortlaut noch durch die Gesetzesbegründung untermauerbar.

So auch aktuell die Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts mit Urteil vom 18.09.2019 unter dem Aktenzeichen 9 K 209/18. Neben einer nicht zwingenden Beteiligung an den Wohnungs- und Hauskosten ist nämlich auch eine allgemeine Beteiligung an den übrigen Lebensführungskosten vollkommen ausreichend. Unter solchen Lebensführungskosten im Sinne der Regelung zur doppelten Haushaltsführung sind indes nur diejenigen Aufwendungen zur Gestaltung des privaten Lebens zu verstehen, die einen Haushaltsbezug aufweisen. Im Wesentlichen sind dies Miet- und Hauskosten, Verbrauchs- und sonstige Lebenskosten, Aufwendungen für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgeräten und Haushaltsgegenständen, Kosten für Lebensmittel und Telekommunikation. Mangels Haushaltsbezug zählen hingegen Kosten für Urlaub, Pkw, Freizeitgestaltung, Gesundheitsförderung oder Kleidung und ähnliches nicht zu diesem Bereich.

Der Arbeitnehmer hat in jedem Jahr die Kosten der Lebensführung dem Finanzamt gegenüber darzulegen. Ihn trifft insoweit zwar grundsätzlich die Darlegungs- und Beweislast. Regelmäßig ist dabei eine Schätzung geboten. Insoweit ist es auch nicht zu beanstanden, wenn eine solche Schätzung der Lebensführungskosten des Haupthaushaltes anhand der jährlichen Angaben des Statistischen Bundesamtes für die jeweiligen Haushaltstypus erfolgt.

Klar und deutlich arbeitet dabei das erstinstanzliche Niedersächsische Finanzgericht in seiner oben bereits zitierten Entscheidung heraus: Eine finanzielle Beteiligung an den Lebensführungskosten des Haupthaushaltes kann in direkter Form (etwa bare und unbare Leistung von Geldbeträgen), aber auch indirekt erfolgen (etwa durch Anschaffung von Haushaltsgegenständen, Tragen von Reparatur- oder Renovierungskosten, Beteiligung an den Erwerbs- oder Baukosten). Ideelle Beträge oder Dienstleistungen, wie beispielsweise die Übernahme von Arbeiten rund um das Haus, Mithilfe beim Umbau oder Renovierung fallen hingegen nicht unter den Begriff der finanziellen Beteiligung.

Eine regelmäßige Beteiligung an den laufenden Wohnungs- und Verbrauchskosten fordert die gesetzliche Neuregelung ab 2014 ausdrücklich nicht, da weder der Gesetzeswortlaut noch die Gesetzesmaterialien hierauf hindeuten. Damit stellt sich das erstinstanzliche Gericht ganz klar gegen die offizielle Verwaltungsmeinung in Randziffer

100 des Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 30.09.2013 unter dem Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/13/10004. Klar und deutlich kommen die erstinstanzlichen Richter insoweit zu dem Schluss, dass auch unregelmäßige Zahlungen oder nur Einmalzahlungen als finanzielle Beteiligung in diesem Zusammenhang angesehen werden müssen.

Auf den Zeitpunkt der Zahlung (also ob am Anfang, in der Mitte oder Ende des jeweiligen Jahres) kommt es ebenso nicht an. Auch am Ende des Jahres geleistete finanzielle Beiträge können ausreichend sein. So war es auch im abgeurteilten Streitfall, in dem zum Ende des Veranlagungszeitraums Zahlungen für laufende Kosten ab Beginn des Jahres und als Beteiligung an den Kosten einer Fenstererneuerung geleistet wurden. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung steht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung dem nicht entgegen, wie auch bereits dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.12.1983 unter dem Aktenzeichen VI R 3/81 zu entnehmen ist.

Das erstinstanzliche Finanzgericht geht in diesem Zusammenhang jedoch sogar noch einen Schritt weiter: Selbst eine Einbeziehung von Zahlungen außerhalb des Streitjahres hält der Senat für denkbar, sofern die Zahlungen ihre wirtschaftliche Verursachung im jeweiligen Streitjahr haben. Gemeint sind hiermit etwa Beteiligungen an den Nebenkosten nach Vorlage der Nebenkostenabrechnung im Folgejahr. Das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG gilt insoweit nicht.

Tatsächlich darf jedoch die finanzielle Beteiligung zur Anerkennung der steuermindernden doppelten Haushaltsführung an den Lebensführungskosten des Haupthaushaltes nicht erkennbar unzureichend sein. Das Erfordernis des Überschreitens einer Geringfügigkeitsgrenze von 10 %, wie sie die Finanzverwaltung in ihrem oben bereits zitierten Schreiben des Bundesfinanzministeriums unter Rz. 94 nennt, erscheint insoweit dem erstinstanzlichen Finanzgericht als sachgerecht. Ansonsten wäre die gesetzliche Neuregelung weder praktikabel handhabbar noch justiziabel.

Insoweit kommt das Niedersächsische Finanzgericht im vorliegenden Verfahren zu dem Schluss: Wohnt ein lediger Arbeitnehmer, der in der Woche in einer angemieteten Wohnung am Arbeitsort lebt, an den Wochenenden und in seiner übrigen Freizeit zusammen mit seinem Bruder und seinen Eltern in einem Mehrgenerationenhaushalt, so sind die Aufwendungen für die wöchentlichen Familienheimfahrten sowie die Mietaufwendungen der Zweitwohnung als Kosten einer doppelten Haushaltsführung anzuerkennen, wenn er sich an den haushaltsbezogenen Lebensführungskosten dieses Haupthaushaltes mehr als nur unwesentlich, also oberhalb einer Geringfügigkeitsgrenze von 10 %, finanziell beteiligt.

Hinweis: Auch wenn die erstinstanzliche Entscheidung äußerst positiv, nachvollziehbar und tatsächlich praktikabel ist, ist die Geschichte damit noch nicht ausgestanden. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung und der Fortbildung des Rechtes war das Niedersächsische Finanzgericht nämlich gezwungen, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen. Wie nicht anders zu erwarten, hat die Finanzverwaltung diese auch direkt eingelegt.

Unter dem Aktenzeichen VI R 39/19 muss daher der BFH noch klären, wie die Tatbestandsmerkmale der „finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung“ auszulegen sind und insbesondere, in welcher Weise und welcher Höhe sich der Steuerpflichtige an den Kosten der Lebensführung am

Hauptwohnsitz beteiligen muss. Im Ergebnis geht es dabei um die Frage, ob Einmalzahlungen ausreichend sind und ob die 10 %-Grenze erreicht werden muss und ausreichend ist.

Tipp: Aus unserer Sicht stehen die Chancen für eine Bestätigung der erstinstanzlichen Entscheidung sehr gut, weshalb sich betroffene Steuerpflichtige durchaus an das Musterverfahren beim Bundesfinanzhof anhängen sollten.

2. Für alle Steuerpflichtigen: Begangene Steuerhinterziehung des Erblassers springt auf den Erben über!?

Gerade in Bezug auf eine mögliche Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung spielen die Festsetzungsfristen der Abgabenordnung eine erhebliche Rolle. Der Grund ist denkbar einfach: Nur wenn eine Festsetzungsfrist nämlich noch läuft, können Steuerbescheide auch noch nachträglich geändert werden. Ist die Festsetzungsfrist hingegen abgelaufen, kann der falsche Steuerbescheid auch nicht mehr mit Blick auf eine eventuelle Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung geändert werden. Den Festsetzungsfristen kommt daher insoweit eine besondere Bedeutung zu.

Grundsätzlich beträgt die Festsetzungsfrist ausweislich der Regelung in § 169 Abs. 2 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung (AO) vier Jahre. Entsprechend der Regelung in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nummer 1 AO beginnt dabei die Festsetzungsfrist regelmäßig mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wurde. Bei Sachverhalten, bei denen eine Steuererklärung nicht eingereicht wird, beginnt die Festsetzungsfrist jedoch spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Veranlagungsjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

Für den Fall der Steuerhinterziehung oder auch nur der leichtfertigen Steuerverkürzung gelten hingegen ausweislich der Regelung in § 169 Abs. 2 Satz 2 AO verlängerte Festsetzungsfristen. So muss man bei einer leichtfertig verkürzten Steuer mit einer Festsetzungsfrist von fünf (anstatt den regelmäßigen vier) Jahren rechnen; soweit eine Steuer hinterzogenen wurde, beträgt die Festsetzungsfrist sogar zehn Jahre.

Neben der eigentlichen Dauer einer Festsetzungsfrist ist für eine mögliche Bescheidänderung jedoch auch noch relevant, ob die Festsetzungsfrist etwaigen Ablaufhemmungen im Sinne der Regelungen in § 171 AO unterliegt. Insbesondere mit Blick auf die leichtfertige Steuerverkürzung oder die Steuerhinterziehung ist in diesem Zusammenhang zu sagen, dass § 171 Abs. 7 AO insoweit eine Spezialvorschrift zur Ablaufhemmung enthält und daher in diesen Fällen die Festsetzungsfrist nicht endet, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist. Bis zu diesem Zeitpunkt können daher entsprechende Steuerbescheide auch noch geändert werden, sodass die leichtfertig verkürzten oder alternativ hinterzogenen Steuern auch tatsächlich nachgezahlt werden müssen.

Fraglich ist nun, inwieweit diese Ablaufhemmung greift, wenn der Erblasser eine Steuerhinterziehung begangen hat, welche der Erbe nicht berichtet. Diesbezüglich hat das Finanzgericht München mit Gerichtsbescheid vom 26.07.2019 unter dem Aktenzeichen 6 K 3189/17 die Auffassung vertreten, dass die zuvor genannte

Ablaufhemmung nicht nur bei einer vom Erblasser selbst begangenen Steuerhinterziehungen greift.

Die erstinstanzlichen Richter sind vielmehr der Meinung, dass die Ablaufhemmung auch dann greift, wenn innerhalb der aufgrund einer Steuerhinterziehung des Erblassers verlängerten Festsetzungsfrist der Gesamtrechtsnachfolger (also der Erbe) eine eigenständige Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Berichtigungspflicht begeht. Ausweislich § 153 AO gilt nämlich, dass ein Steuerpflichtiger verpflichtet ist, eine erforderliche Richtigstellung eine Steuererklärung vorzunehmen, wenn er nachträglich, jedoch noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist.

Dementsprechend geht das Finanzgericht München davon aus, dass allein durch das Unterlassen der Berichtigung des Gesamtrechtsnachfolgers eine neue und eigenständige Straftat begangen wird, sodass auch hinsichtlich dieser die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO greift.

Die Richter begründen dabei ihre Entscheidung wie folgt: Gesamtrechtsnachfolger treten sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein. Gegen den Erben laufen folglich grundsätzlich die gegenüber dem Erblasser in Gang gesetzten Verjährungsfristen, also auch die zehnjährige Festsetzungsfrist nach einer Steuerhinterziehung des Erblassers, weiter.

Die Verpflichtung zur Berichtigung aufgrund der abgabenrechtlichen Regelung in § 153 AO trifft im Ergebnis auch den Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen. Der Gesamtrechtsnachfolger muss insoweit tätig werden, wenn er erkennt, dass Erklärungen des Rechtsvorgängers unrichtig waren. Insbesondere ist die Berichtigungspflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Gesamtrechtsnachfolger bereits vor dem Tod des Erblassers Kenntnis von Kapitalvermögen im Ausland und unrichtigen Steuererklärungen hatte, da für die nachträgliche Kenntnis auf den Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers abzustellen ist.

Diesbezüglich hatte bereits der Bundesfinanzhof in einem früheren Urteil vom 29.08.2017 unter dem Aktenzeichen VIII R 32/15 entschieden, dass der Erbe sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers eintritt und die Einkommensteuer als Gesamtschuldner in der Höhe schuldet, in der sie durch die Einkünfteerzielung des Erblassers entstanden ist.

Ganz konkret urteilte der Bundesfinanzhof seinerzeit, dass auch eine wegen Demenz des Erblassers unwirksame Einkommensteuererklärung zu einer Berichtigungspflicht des Erben führt und bei einer Verletzung dieser Berichtigungspflicht eine Steuerhinterziehung durch schlichtes Unterlassen der Berichtigung vorliegen kann. Schon im seinerzeitigen Fall stellten die Richter *expressis verbis* klar: Die Berichtigungspflicht des Erben wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass er bereits vor dem Tod des Erblassers Kenntnis davon hatte, dass dessen Steuererklärung unrichtig ist.

Insbesondere in Sachverhalten, bei denen es mehrere Erben gibt, ist dies problematisch, da die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre bei einer Steuerhinterziehung auch dann eintritt, wenn der als Gesamtschuldner in Anspruch genommene Erbe keine Kenntnis von der Steuerhinterziehung eines Miterben hatte.

In der aktuellen Entscheidung des erstinstanzlichen Finanzgerichtes München stellt dieses weiterhin klar, dass lediglich wenn der Erbe bereits Mittäter oder Teilnehmer (Anstifter oder Gehilfe) der vorsätzlichen Straftat des Erblassers war, keine Berichtigungspflicht besteht. Mittäter oder Teilnehmer einer Steuerhinterziehung ist allerdings nicht, wer als Ehegatte lediglich die gemeinsame Einkommensteuererklärung unterschreibt, in der der andere Ehegatte (im vorliegenden Fall der Erblasser) unrichtige oder unvollständige Angaben zu seinen Einkünften gemacht hat.

Hinweis: Auch wenn die Entscheidung im Gerichtsbescheid des Finanzgerichtes München aus unserer Sicht wohldurchdacht ist, ist das letzte Wort damit noch nicht gesprochen. Unter dem Aktenzeichen VIII R 26/19 muss der Bundesfinanzhof nämlich noch folgende Rechtsfrage klären: Begeht, wenn der Erblasser durch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen Steuern hinterzogen hat, auch dessen Gesamtrechtsnachfolger eine eigenständige Steuerhinterziehung, wenn er die Steuererklärungen des Erblassers nach dem Erbfall nicht berichtigt, und greift infolgedessen auch bezüglich des Gesamtrechtsnachfolgers eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO hinsichtlich der Steuerschuld des Erblassers ein?

Auch wenn aus unserer Sicht die Chance auf eine positive Entscheidung des Bundesfinanzhofs in Abkehr vom Tenor des Finanzgerichtes München nicht allzu groß ist, sollten sich Betroffene an das Musterverfahren anhängen.

3. Für Kinder und Eltern: Praxisjahr für den Abschluss als „Staatlich geprüfter Agrarbetriebswirt“ führt zum Kindergeldanspruch

Mit Urteil vom 08.08.2019 hat der vierte Senat des Finanzgerichts Münster unter dem Aktenzeichen 4 K 3925/17 Kg entschieden, dass das Praxisjahr zur Vorbereitung auf den Abschluss als „Staatlich geprüfter Agrarbetriebswirt“ Teil einer einheitlichen erstmaligen Berufsausbildung ist. Dies hat entgegen der Auffassung der Kindergeldkasse zur Folge, dass ein Anspruch auf Kindergeld besteht.

Der Sachverhalt gestaltete sich dabei konkret wie folgt: Der Sohn der Klägerin erlangte im Juli 2017 den Abschluss im Ausbildungsberuf „Landwirt“. Noch im selben Monat meldete er sich für den weiteren Abschluss „Staatlich geprüfter Agrarbetriebswirt“ an einer Fachschule an. Da hierfür ein Praxisjahr zwingend vorgeschrieben ist, konnte er hiermit erst im Juli 2018 beginnen. In der Zwischenzeit absolvierte er das Praxisjahr in drei verschiedenen landwirtschaftlichen Betrieben.

Die Familienkasse lehnte jedoch den Antrag der Klägerin auf Festsetzung von Kindergeld ab August 2017 ab und führte zur Begründung an, dass die Erwerbstätigkeit im Rahmen des Praxisjahres nach Erlangung eines Abschlusses schädlich sei. Eine einheitliche Ausbildung liege nicht vor, da durch das Praxisjahr eine Zäsur eintrete.

Dies hat erfreulicherweise und auch praxisnah das erkennende Gericht anders gesehen und der Klage der Mutter stattgegeben. Der Sohn der Klägerin habe sich auch während des Praxisjahres noch in einer einheitlichen mehraktigen Berufsausbildung befunden. Die

Ausbildungstätigkeit habe während der Praktika im Vordergrund gestanden. Die Arbeitstätigkeit sei den Ausbildungsmaßnahmen während der jeweils zeitlich befristeten Praktika untergeordnet gewesen. Die Praktika seien vielmehr auf den angestrebten Abschluss zeitlich und inhaltlich abgestimmt worden. Die Praktikantenverträge hätten auf die angestrebte Ausbildung auch ausdrücklich Bezug genommen.

Hinweis: Unserer Ansicht nach hat das erstinstanzliche Gericht im vorliegenden Fall zu Recht die Revision nicht zugelassen. Dies begründete das Gericht sogar wie folgt: Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung noch erfordert der Streitfall die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs, da es sich um eine Einzelfallentscheidung unter Anwendung allgemein anerkannter Rechtsprechungsgrundsätze handelt.

Damit wollte sich jedoch die Familienkasse nicht zufrieden geben und hat die Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt. Dieser wird sich nun noch unter dem Aktenzeichen III B 145/19 mit dem Fall beschäftigen müssen. Es bleibt zu hoffen, dass die erstinstanzliche Entscheidung auf ganzer Linie entsprechend praxisnah bestätigt wird.

4. Für Vermieter: Verteilter Erhaltungsaufwand bei Tod des (ursprünglichen) Vermieters

Im Zusammenhang mit § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG), also den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, beinhaltet § 82 b EStG eine Regelung zur Behandlung größeren Erhaltungsaufwandes bei Wohngebäuden. Danach gilt: Steuerpflichtige können entsprechende größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwandes nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend vom Abflussprinzip in § 11 Abs. 2 EStG auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. In der Praxis ist hiermit eventuell ein nicht zu unterschätzender Steuervorteil verbunden. Ein solcher ist beispielsweise immer dann gegeben, wenn sich eine steuermindernde Wirkung im Jahr der Zahlung der Erhaltungsaufwendungen nicht ergeben würde oder auch nur in späteren Jahren eine höhere Progression herrscht. Über die Jahre hinweg können also Progressionsspitzen gekappt werden.

Damit die Verteilung gelingt, sollen es laut Einkommensteuer-Durchführungsverordnung ausdrücklich größere Aufwendungen sein. In der Praxis wird hier jedoch in der Regel kein Problem auftreten, da die Finanzverwaltung grundsätzlich jegliche Erhaltungsaufwendungen, also auch kleinere, verteilt. Weitere Voraussetzung in der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) ist die überwiegende Nutzung zu Wohnzwecken. Ein Gebäude dient in diesem Zusammenhang überwiegend Wohnzwecken, wenn die Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume des Gebäudes mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche beträgt. Zum Gebäude gehörende Garagen sind ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Nutzung als zu Wohnzwecken dienend zu behandeln, soweit in ihnen nicht mehr als ein Personenkraftwagen für jede in dem Gebäude befindliche Wohnung untergestellt werden

kann. Lediglich Räume für die Unterstellung weiterer Kraftwagen sind stets als nicht Wohnzwecken dienend zu behandeln.

Im Rahmen dieser Verteilungsmöglichkeit von Erhaltungsaufwendungen ist aktuell streitbefangen, wie noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen steuermindernd anzusetzen sind, wenn der (bisherige) Vermieter im Verteilungszeitraum verstirbt und das Objekt vererbt.

Die Verwaltungsmeinung sieht in Richtlinie 21.1 Abs. 6 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) insoweit folgende Regelung vor: Wird das Eigentum an einem Gebäude unentgeltlich auf einen anderen übertragen, kann der Rechtsnachfolger Erhaltungsaufwand noch in dem von seinem Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum geltend machen. Dabei ist der Teil des Erhaltungsaufwandes, der auf den Veranlagungszeitraum des Eigentumswechsels entfällt, entsprechend der Besitzdauer auf den Rechtsvorgänger und den Rechtsnachfolger aufzuteilen.

Ob diese offizielle Auffassung der Finanzverwaltung jedoch tatsächlich zutreffend ist, ist aktuell umstritten. Grund dafür ist im Wesentlichen eine Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 11.10.2019 unter dem Aktenzeichen 10 K 3350/18 E. Danach sind vom Erblasser noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen im Sinne von § 82 b EStDV bei dem Erben in einer Summe abziehbar. Zur Begründung verweist insoweit das erstinstanzliche Gericht auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs mit Beschluss vom 25.09.2017 unter dem Aktenzeichen IX R 17/17.

Darin haben die obersten Finanzrichter der Republik klargestellt: Hat der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielende Nießbraucher größere Erhaltungsaufwendungen auf mehrere Jahre verteilt und wird der Nießbrauch durch den Tod des Nießbrauchers innerhalb des Verteilungszeitraums beendet, kann der Eigentümer den verbleibenden Teil der Erhaltungsaufwendungen nicht als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend machen.

Insoweit besteht keine Rechtsgrundlage für einen interpersonellen Übergang des verbliebenen Teils der von dem Nießbraucher getragenen Erhaltungsaufwendungen auf den Eigentümer. Insbesondere begründet bei Beendigung des Nießbrauchs durch den Tod des Nießbrauchers die Regelung des § 11 d Abs. 1 Satz 1 EStDV nicht die interpersonelle Überleitung der Erhaltungsaufwendungen auf den Eigentümer. Darin ist nämlich lediglich geregelt, dass bei den nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat, sich die Absetzung für Abnutzung nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers oder dem Wert, der bei Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, bemessen, wenn dieser noch Eigentümer wäre.

Im Fazit entschied daher der Bundesfinanzhof in der oben genannten Entscheidung aus 2017, dass der verbliebene Teil der Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften des Nießbrauchers aus Vermietung und Verpachtung im Veranlagungszeitraum der Beendigung des Nießbrauchs abzuziehen ist.

Daran knüpft nun das erstinstanzliche Finanzgericht Münster an. Dabei übersehen die erstinstanzlichen Richter nicht, dass die Sachverhaltslage ein wenig anders aussieht. So ist die vorgenannte Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus 2017 zu einem Fall ergangen, in dem die dortige Erblasserin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Vorbehaltsnießbraucherin erzielt hatte. Es handelt sich damit letztlich um einen

anderen Sachverhalt als der des aktuellen Streitfalls vor dem Finanzgericht Münster. Allerdings hat der Bundesfinanzhof in der Begründung seines Urteil seinerzeit schon ausdrücklich allgemein ausgeführt, welche Folgen der Tod des Steuerpflichtigen auf von ihm zuvor getragene, aber noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen im Sinne der Vorschrift des § 82 b EStDV hat.

Im Einzelnen hat der Bundesfinanzhof zunächst zu der Frage des Übergangs von nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen von dem dort verstorbenen Vorbehaltsnießbraucher auf den Eigentümer ausgeführt, dass ein solcher nicht möglich sei. Die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung enthält insoweit keine Regelung, welche einen solchen Übergang vorsehen würde. Weiterhin hat der Bundesfinanzhof in seiner damaligen Entscheidung zu der Frage ausgeführt, ob sich etwas anderes daraus ergebe, dass der dortige Kläger nicht nur Eigentümer des Grundstücks war, an welchem der Vorbehaltsnießbrauch bestand, sondern zudem als Erbe der Gesamtrechtsnachfolger der vorherigen Vorbehaltsnießbraucherin. Hierzu erklärten die obersten Richter, dass der dortige Kläger mit dem Tod der Nießbraucherin in steuerlicher Hinsicht Vermieter geworden sei, beruhe auf dem Erlöschen des Nießbrauchs und nicht auf der Gesamtrechtsnachfolge. Zum anderen hat der Bundesfinanzhof aber ebenso ausgeführt, ein solcher Übergang der nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen wäre auch mit dem der Einkommensteuer zugrunde liegenden Grundsatz der Individualbesteuerung und dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit unvereinbar. Erblasser und Erbe seien verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen werden und deren Einkünfte getrennt ermittelt und dem jeweiligen Einkommensteuersubjekt zugewiesen würden. Aus diesen Grundsätzen folgt, dass die beim Erblasser bis zu seinem Tod nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen und dieser sie nicht als Werbungskosten von seinen eigenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen kann.

Angesichts dieser weitreichenden Ausführungen des Bundesfinanzhofs geht nun das erkennende Finanzgericht Münster in seiner 2019er Entscheidung davon aus, dass der Bundesfinanzhof die oben genannten Folgen nicht nur im Fall des Vorbehaltsnießbrauchs annimmt, sondern er vielmehr allgemein die Konstellation, dass ein verstorbener Steuerpflichtiger Erhaltungsaufwendungen im Sinne von § 82 b EStDV getragen hat und diese nach der vorgenannten Vorschrift noch nicht verbraucht sind, in der oben genannten Weise beurteilt. Danach gehen jedoch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nicht auf den Erben über, sondern sind in voller Höhe beim Erblasser in dem Veranlagungszeitraum abziehbar, in dem er verstorben ist. Die Verwaltungsanweisung hält das Finanzgericht Münster hingegen nicht für zutreffend.

Abschließend geklärt ist die Streitfrage damit jedoch noch nicht. Aufgrund des Widerspruchs zwischen der seinerzeitigen Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Nießbrauchsfall zur Verwaltungsauffassung sowie der Tatsache, dass der Sachverhalt (wegen des Nießbrauchs) nicht eins zu eins übertragbar ist, hat das Finanzgericht Münster die Revision zum Bundesfinanzhof wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen bzw. zulassen müssen.

Tatsächlich hat der Fiskus auch Revision eingelegt. Insoweit muss nun abschließend der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IX R 31/19 klären, ob nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen in einer Summe beim Erblasser in dessen Todesjahr entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung abzuziehen sind oder ob die Verteilung der Erhaltungsaufwendungen beim Erben fortgeführt wird. Aus unserer Sicht wird der

Bundesfinanzhof entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entscheiden. Wir werden dann sicherlich wieder berichten und das konkrete Ergebnis mitteilen.

5. Für Anleger: Kann Bondstripping missbräuchlich sein?

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit seinem Urteil vom 29.03.2019 (Az. 1 K 2163/16 E,F) zur steuerlichen Behandlung einer Gestaltung Stellung genommen, bei der mittels eines so genannten Bondstripings der Unterschied zwischen dem 25%igen Abgeltungssteuersatz und dem individuellen Einkommensteuertarif (in der Regel deutlich höher als 25%) ausgenutzt werden sollte, um Steuervorteile zu erlangen.

Die Gestaltung funktionierte dabei wie folgt: Der Kläger erwarb im Jahr 2013 eine deutsche Bundesanleihe mit einer Laufzeit von über 20 Jahren. Nach einer Teilung der Anleihe im Wege des so genannten Bondstripings veräußerte er die Zinsscheine an eine Bank. Den Anleihemantel hingegen veräußerte er an eine Gesellschaft (hier eine GmbH), deren alleiniger Gesellschafter der Kläger war. Die GmbH wiederum veräußerte den Anleihemantel weiter. Die Mittel zum Erwerb des Anleihemantels hatte der Kläger seiner GmbH darlehensweise zur Verfügung gestellt. Zwischen dem Erwerb der Bundesanleihe und den Veräußerungen vergingen dabei lediglich zwei Wochen.

Wenige Tage später wiederholte der Kläger dieses Vorgehen (also den Erwerb einer Bundesanleihe mit folgendem Bondstripping, der Veräußerung der Zinsscheine an eine Bank, die Veräußerung des Anleihemantels an die eigene GmbH und die Weiterveräußerung durch die GmbH).

Der Beklagte sah in der vom Kläger gewählten Gestaltung einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne der Vorschrift in § 42 der Abgabenordnung (AO). Darauf basierend argumentierte das Finanzamt, die Verluste aus der Veräußerung der Anleihemäntel seien lediglich mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, insbesondere den Gewinnen aus der Veräußerung der Zinsscheine, verrechenbar.

Mit der eingereichten Klage beim erstinstanzlichen Finanzgericht Düsseldorf begehrte der Kläger hingegen eine Erhöhung seiner Einkommensteuerfestsetzung 2013 und die Feststellung eines verrechenbaren Verlustes, der sich über einen Verlustrücktrag in das Jahr 2012 steuerlich auswirken sollte.

Er vertrat dabei die Ansicht, dass die Erlöse aus der Veräußerung der Zinsscheine der Abgeltungssteuer unterlägen. Durch die Veräußerung der Anleihemäntel habe er einen verrechenbaren Verlust erlitten, der dem allgemeinen Einkommensteuertarif unterliege. Die Anschaffungskosten der Bundesanleihen seien insoweit nach dem Bondstripping ausschließlich den Anleihemänteln zuzuordnen.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat die Klage jedoch abgewiesen. Zwar unterliege der Gewinn aus der Veräußerung der Zinsscheine grundsätzlich dem Abgeltungssteuersatz, während der Verlust aus der Veräußerung der Anleihemäntel grundsätzlich dem allgemeinen Steuertarif unterliege. Der Verlust aus der Veräußerung der Anleihemäntel sei aber erheblich geringer als der vom Kläger geltend gemachte Betrag. Die vorzunehmende Neuberechnung führe zu einer Herabsetzung der Einkommensteuer 2013, was vom Kläger aber nicht begehrt werde und daher nicht ausgesprochen

werden dürfe. Der erkennende Senat des Finanzgericht Düsseldorf entschied daher, dass die Anschaffungskosten der im Privatvermögen gehaltenen Bundesanleihen nach dem Bondstripping auf den Anleihemantel und die Zinsscheine aufzuteilen seien. Zwar greife das Bondstripping nicht in die Substanz der Anleiheforderung ein. Durch das Bondstripping seien aber die zukünftigen Zinsansprüche zu eigenständigen Wirtschaftsgütern geworden. Dies führe wiederum zu einer Wertminderung des Anleihemantels. Aufteilungsmaßstab seien daher die jeweiligen Marktwerte des Anleihemantels einerseits und der Zinsscheine andererseits.

Das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf führte außerdem aus, dass die Klage auch dann keinen Erfolg gehabt hätte, wenn die Anschaffungskosten der Bundesanleihen vollständig dem Anleihemantel zugeordnet würden. In diesem Fall läge ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vor. Die durchgeführten Transaktionen hätten allein der Steuerminderung gedient. Es hätten hohe dem allgemeinen Steuertarif unterliegende und voll verrechenbare Verluste generiert werden sollen, denen entsprechend hohe positive Einkünfte gegenüberstehen, die lediglich dem Abgeltungssteuersatz unterliegen. Auch die Zwischenschaltung der vom Kläger beherrschten GmbH stelle einen Gestaltungsmissbrauch dar; sie habe nur dazu gedient, die Veräußerungsverluste aus dem Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer herauszunehmen.

Hinweis: Ob mit der Entscheidung des erstinstanzlichen Finanzgerichts Düsseldorf jedoch bereits das letzte Wort gesprochen ist, wird noch abzuwarten bleiben. Tatsächlich ist nämlich gegen die Entscheidung des erstinstanzlichen Gerichtes Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, sodass dieser unter dem Aktenzeichen VIII R 15/19 noch zu klären hat, ob in der vorliegenden Gestaltung tatsächlich eine missbräuchliche Ausnutzung gegeben ist oder nicht.

6. Für Grundstückseigentümer: Rückgängigmachung des Verzichts auf Steuerbefreiung bei einem Grundstückskaufvertrag

Spricht man von einem Verzicht auf Steuerbefreiung ist damit gemeint, dass bei einem grundsätzlich umsatzsteuerfreien Umsatz auf die Steuerfreiheit (unter bestimmten Voraussetzungen selbstverständlich) auch verzichtet werden kann. Dies gilt auch im Falle eines Grundstückskaufvertrags.

Normalerweise denkt man bei einem Grundstückskaufvertrag regelmäßig nicht an die Umsatzsteuer. Dennoch muss man beachten, dass jeder Vermieter auch umsatzsteuerlicher Unternehmer ist. Dies gilt selbst dann, wenn tatsächlich umsatzsteuerfrei vermietet wird. Die Tatsache, dass jedoch zahlreiche Grundstücksverkäufe nichts mit der Umsatzsteuer zu tun haben, liegt daran, dass eine Immobilienveräußerung bei der Umsatzsteuer in der Regel eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen ist. Dies dürfte zu mindestens der am häufigsten auftretende Fall sein.

Darüber hinaus ist jedoch auch eine umsatzsteuerfreie Immobilienveräußerung denkbar, weshalb auch der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei einem Grundstückskaufvertrag, also die sogenannte Option zur Steuerpflicht, durchaus gegeben sein kann. Allerdings

müssen bei der Option auch Voraussetzungen beachtet werden, damit diese tatsächlich gelingt.

So hat der Bundesfinanzhof ganz allgemein zum Thema Option zur Steuerpflicht mit Urteilen vom 19.12.2013 unter den Aktenzeichen V R 6/12 und V R 27/12 entschieden, dass der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung zurückgenommen werden kann, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gemäß der Regelung in § 164 der Abgabenordnung (AO) noch änderbar ist. Darin hat der Bundesfinanzhof seinerzeit auch keine Änderung der Rechtsprechung gesehen, sondern lediglich eine Klarstellung. Soll heißen: Dies war schon immer so.

Anders sieht es aus oder könnte es zu mindestens beim Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung im Rahmen einer Grundstückslieferung aussehen. Insoweit hat nämlich der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 20.10.2015 unter dem Aktenzeichen XI R 40/13 klargestellt, dass hier hinsichtlich der zeitlichen Grenze für die Erklärung zur Option Besonderheiten gelten. So ist der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag möglich. Ganz deutlich gesagt: Enthält der Notarvertrag über den Grundstückskauf keinerlei Regelungen, mit denen der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung erklärt wird, ist der Weg zur Option zur Steuerpflicht auch für immer und ewig verbaut.

Deutlich haben die Richter nämlich in der vorgenannten Entscheidung auch geklärt, dass ein späterer Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung auch dann als unwirksam anzusehen ist, wenn er (im Nachhinein) noch notariell beurkundet wird.

Den Tenor der vorgenannten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus 2013 und 2015 hat sich die Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 02.08.2017 (Az: III C 3 - S 7198/16/10001) zu eigen gemacht.

Tatsächlich geht die Finanzverwaltung in der vorgenannten Entscheidung jedoch auch noch einen Schritt weiter. Im vorliegenden Verwaltungserlass, welcher Eingang in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass gefunden hat, ist nämlich nicht nur geregelt, dass im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Option nur im Rahmen des (ersten) Notarvertrages über den Grundstückskauf möglich ist. Weiterhin vertritt die Finanzverwaltung darin die Meinung, dass gleiches auch für die Rücknahme des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung gilt. Dies hat jedoch die Rechtsprechung, soweit ersichtlich, so nicht entschieden.

Klarstellend gesagt: Die Finanzverwaltung vertritt über die Aussagen des Bundesfinanzhofs hinaus die Meinung, dass wegen der zeitlich bindenden Beschränkung der Optionsausübung auf den ursprünglich notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrags auch die Rücknahme des Verzichtes auf diesen Zeitpunkt begrenzt ist. Ob dies jedoch richtig sein kann, bleibt zumindest fraglich.

Tipp: Eine Antwort darauf könnte der Bundesfinanzhof in einem aktuell anhängigen Verfahren liefern. Unter dem Aktenzeichen XI R 22/19 müssen die obersten Finanzrichter der Republik nun nämlich ganz konkret die Frage beantworten, ob die nachträgliche Rückgängigmachung des Verzichtes auf die

Steuerbefreiung bei einem Grundstückskaufvertrag unwirksam ist, da eine Bindungswirkung an den ersten notariell beurkundeten Vertrag besteht.

Betroffenen sei daher empfohlen, sich an das höchstrichterliche Verfahren anzuhängen und im Falle des Falles die eigene Verfahrensrufe beim Finanzamt zu beantragen.

7. Für Unternehmer: Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten trotz geringer Bedeutung?

Bereits in einem unserer früheren Mandantenbriefe haben wir über eine Entscheidung des Finanzgerichtes Baden-Württembergs vom 02.03.2018 unter dem Aktenzeichen 5 K 548/17 berichtet. Abgekürzt ist die Entscheidung des Finanzgerichtes wie folgt zusammenzufassen: Es gibt keine Pflicht zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für unwesentliche Beträge, die der Höhe nach den für geringwertige Wirtschaftsgüter vorgesehenen Grenzbetrag nicht übersteigen.

Was sich wie Kleinkram anhört, ist jedoch für die Praxis eine sehr wesentliche Entscheidung, da damit eine erhebliche Arbeitserleichterung verbunden ist. Zum Beispiel bei Versicherungen, Werbung oder KFZ-Steuer ist der Betrag eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens nämlich häufig verschwindend gering. Der Aufwand, diesen Betrag jedoch zu ermitteln und schließlich in der Bilanz als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen, ist dabei enorm. Um hier praxisnah arbeiten zu können war daher die erstinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichtes Baden-Württembergs sehr willkommen.

Offensichtlich schien seinerzeit die Finanzverwaltung auch nichts gegen diese Vereinfachung einzuwenden zu haben. Denn die Entscheidung vom 02.03.2018 ist damals ohne weiteres rechtskräftig geworden.

Ebenso offensichtlich scheint sich jedoch die Meinung der Finanzverwaltung zu dieser Thematik verändert zu haben. Böse Zungen sagen sogar: Vereinfachungen sind in der Finanzverwaltung nicht willkommen. Mit Urteil vom 08.11.2019 hat das Finanzgericht Baden-Württemberg nämlich unter dem Aktenzeichen 5 K 1626/19 den Tenor seiner früheren Entscheidung wiederholt und auch hier trotz Aktivierungsgebot für aktive Rechnungsabgrenzungsposten geurteilt, dass bei unwesentlichen Beträgen auf eine entsprechende Aktivierung verzichtet werden kann.

Diesmal jedoch hat die Finanzverwaltung nicht auf die Einlegung einer Revision verzichtet, sondern zieht mit der Streitfrage, ob für Beträge von geringer Bedeutung hinsichtlich der Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens ein Bilanzierungswahlrecht besteht, vor den Bundesfinanzhof in München. Ebenso will die Finanzverwaltung klären lassen, wann ein Fall von geringer Bedeutung vorliegt und ob insoweit eine analoge Anwendung der jeweiligen Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter möglich ist.

Betroffenen, die sich bisher diese Vereinfachungsregel zunutze gemacht haben und die nun im Clinch mit der Finanzverwaltung sind, sollten daher auf das anhängige Musterverfahren unter dem Aktenzeichen X R 34/19 verweisen.

Zur besseren Argumentation gegenüber der Finanzverwaltung geben wir Ihnen im Folgenden daher auch noch die rechtliche Subsumtion des Finanzgerichtes Baden-Württemberg mit auf den Weg.

Danach gilt nämlich folgendes: Grundsätzlich sind Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz für Ausgaben vor dem Abschlussstichtag anzusetzen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Paradebeispiel sind hier wie gesagt KFZ-Steuer oder Versicherungen. Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten dient somit dazu, Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr auszuweisen, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind. Dies ist insoweit unstrittig, da auch bereits seinerzeit einmal vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.06.2009 dem Aktenzeichen IV R 26/06 herausgearbeitet.

Unstrittig besteht nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung auch ein abschließendes Aktivierungsgebot, sodass der Steuerpflichtige kein eigenes Wahlrecht hat. Da bereits der Bundesfinanzhof in einer sehr frühen Entscheidung vom 19.01.1978 unter dem Aktenzeichen IV R 253/ 72 klargestellt hat, dass tatsächlich ein definitives Aktivierungsgebot gegeben ist, besteht daran auch kein Zweifel.

Insoweit ist die Rechtsfrage seitens der Finanzverwaltung im Revisionsverfahren irreführend, wenn darin geklärt werden soll, ob für geringe Beträge hinsichtlich der Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Auch hier gibt es definitiv grundsätzlich ein Aktivierungsgebot.

Aber, und dieses Aber ist auch der Grund für die beiden positiven Entscheidungen des Finanzgerichtes Baden-Württembergs, der Grundsatz der Wesentlichkeit ermöglicht es, unwesentliche Elemente bei der Bilanzierung und Bewertung außer Betracht zu lassen. Diese Wesentlichkeitsbetrachtung ist dabei einhellig in Literatur und auch in der Rechtsprechung anerkannt. So hat der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 18.03.2010 unter dem Aktenzeichen X R 20/09 klargestellt, dass auf die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten (an dieser Stelle ist es offensichtlich unerheblich, ob es sich um aktive oder passive handelt) nach Maßgabe des Grundsatzes der Wesentlichkeit verzichtet werden darf. Dies ist zumindest immer dann der Fall, wenn die abzugrenzenden Beträge nur von untergeordneter Bedeutung sind und eine unterlassene Abgrenzung das Jahresergebnis nur unwesentlich beeinflussen würde.

Insoweit führten die obersten Richter des Bundesfinanzhofs seinerzeit aus: Ebenso, wie aufgrund der Regelungen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern auf eine planmäßige Abschreibung nach Maßgabe der voraussichtlichen Nutzungsdauer verzichtet werden kann, kann auch in Fällen, in denen der Wert des einzelnen Rechnungsabgrenzungspostens die Grenze für ein geringwertiges Wirtschaftsgut nicht übersteigt, auf eine Abgrenzung verzichtet werden.

Insgesamt möchte der Bundesfinanzhof damit auch die Grundsätze einer angemessenen Vereinfachung der Buchführung beachten. Geringfügige Ausgaben sind insoweit Beträge, die bei einer Verteilung auf künftige Wirtschaftsjahre das Ergebnis nur unwesentlich berühren. Vor diesem Hintergrund besteht insoweit bei Beträgen von geringer Bedeutung sehr wohl ein Bilanzierungswahlrecht für geringfügige Rechnungsabgrenzungsposten, welches jedoch nicht auf dem gesetzlichen Wortlaut für die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten beruht, sondern vielmehr nach den Grundsätzen der Wesentlichkeit allgemeingültig ist.

Auch die ganz herrschende Meinung der Literatur bejaht ein Bilanzierungswahlrecht bei geringfügigen Rechnungsabgrenzungsposten.

Somit bleibt lediglich die Frage, wann denn eine solche Geringfügigkeit tatsächlich gegeben sein soll. Diesbezüglich hat sich nicht nur der Bundesfinanzhof in seiner oben bereits zitierten Entscheidung aus 2010, sondern auch das erstinstanzliche Finanzgericht Baden-Württemberg in seinen zwei Entscheidungen an der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter orientiert. Denn mit der Regelung für geringwertige Wirtschaftsgüter hat der Gesetzgeber ganz bewusst zu erkennen gegeben, dass er bei entsprechend geringwertigen Wirtschaftsgütern auf einen periodengerechten Ausweis verzichtet und eine Sofortabschreibung für angemessen hält. Diese gesetzgeberische Einschätzung ist zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen auf die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten zu übertragen, wie das erstinstanzliche Finanzgericht Baden-Württemberg deutlich in seiner Urteilsbegründung geschrieben hat, was auch im Tenor der früheren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entspricht.

Dies alles führt dazu, dass in Fällen, in denen der Wert eines einzelnen Rechnungsabgrenzungspostens die jeweils gültige Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter nicht übersteigt, auf die Abgrenzung verzichtet werden kann.

Tipp: Wie eingangs schon gesagt, ist die Finanzverwaltung nicht dieser Auffassung, jedoch stehen unserer Meinung nach die Chancen für eine positive Entscheidung des Bundesfinanzhofes gut, weshalb man den Verweis auf das anhängige Musterverfahren unter dem Aktenzeichen X R 34/19 beim Bundesfinanzhof keinesfalls scheuen sollte.

8. Für Eigentümer von Ferienwohnungen und Ferienhäusern: Zur Vergleichbarkeit von Vermietungszeiten

Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer sind grundsätzlich solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die im Gesetz in § 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aufgeführten Einkünfte fallen. Kennzeichnend für diese Einkunftsarten ist, dass die ihnen zugrunde liegende Tätigkeit oder Vermögensnutzung der Erzielung positiver Einkünfte dient.

Daraus folgt für die Vermietung und Verpachtung, dass eine Vermietungstätigkeit nur dann einkommensteuerlich zu berücksichtigen ist, wenn der Vermieter die Absicht hat, auf die Dauer der Vermögensnutzung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Nicht steuerbare Veräußerungsgewinne bleiben dabei unberücksichtigt, wie der Bundesfinanzhof bereits in seiner Entscheidung vom 06.11.2001 unter dem Aktenzeichen IX R 97/00 klargestellt hat.

Weitergehend sind jedoch bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung auch noch Besonderheiten zu beachten. So ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften. Dies gilt nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch bei in eigener Regie oder durch Beauftragung eines Dritten ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietete und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltene Ferienwohnungen. Auch in diesen Fällen ist grundsätzlich und ohne

weitere Prüfung von der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen, wie der Bundesfinanzhof bereits in seinem Urteil vom 15.2.2005 unter dem Aktenzeichen IX R 53/03 klargestellt hat.

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof unter anderem in seiner Entscheidung vom 06.11.2001 unter dem Aktenzeichen IX R 97/00 weiterentwickelt. Danach ist auch beim ausschließlichen Vermieten von Ferienwohnungen (in eigener Regie oder durch Beauftragung eines Dritten) die Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen immer dann anhand einer Prognose zu überprüfen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen (ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind) erheblich unterschreitet. Eine erhebliche Unterschreitung ist in diesem Zusammenhang immer dann gegeben, wenn die Unterschreitung mehr als 25 % beträgt, die tatsächliche Vermietung der Ferienwohnung also weniger als 75 % der ortsüblichen Vermietungszeit von Ferienwohnungen beträgt.

Zur Begründung führten die Richter des Bundesfinanzhofs seinerzeit an: Das Vermieten einer Ferienwohnung sei einer auf Dauer angelegten Vermietung nur dann vergleichbar, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr (bis auf ortsübliche Leerstandszeiten) an wechselnde Feriengäste vermietet wird. Ist das nicht der Fall, fehle die Basis, sprich die auf Dauer ausgerichtete Vermietungszeit, aufgrund derer das Gesetz die Einkünfteerzielungsabsicht typisiert.

Wird eine Ferienwohnung nun nicht durchweg im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste vermietet und liegt die zusätzliche Voraussetzung einer ortsüblichen Vermietungszeit nicht vor oder können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist die Vermietung mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietung nicht vergleichbar. Die Einkünfteerzielungsabsicht muss dann durch eine Prognose überprüft werden, die den Anforderungen der Bundesfinanzhof-Entscheidung vom 06.11.2001 entspricht. Vorstehendes hat zuletzt der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 14.01.2010 unter dem Aktenzeichen IX B 146/09 bestätigt.

Nach diesen Grundsätzen kann die Finanzverwaltung nicht einfach eine Prognoserechnung vornehmen, wenn 75 % der ortsüblichen Vermietungszeit für Ferienwohnungen erreicht wurden. Streitbefangen ist dabei jedoch häufig der Vergleichsmaßstab vor Ort.

Bei der Ermittlung des Vergleichsmaßstabs ist nämlich auf die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen, nicht jedoch auf diejenigen von sämtlichen Beherbergungsbetrieben vor Ort abzustellen. So wie man Äpfel nicht mit Birnen vergleicht, darf die Finanzverwaltung hier also auch Hotels oder Pensionen nicht mit Ferienwohnungen vergleichen.

Insoweit hat das erstinstanzliche Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern in seiner Entscheidung vom 23.10.2019 unter dem Aktenzeichen 3 K 276/15 klargestellt: Zur Berechnung der ortsüblichen Belegungstage sind die vom Statistischen Landesamt ermittelten Auslastungszahlen betreffend Ferienwohnungen im Belegenheitsort der streitgegenständlichen Ferienwohnung zugrunde zu legen. Es ist ausdrücklich nicht (!) auf die ortsübliche Auslastung der in diesem Ort insgesamt angebotenen Betten oder Schlafgelegenheiten abzustellen.

Hinweis: Auch wenn selbst der Fiskus wissen sollte, dass man Äpfel nicht mit Birnen vergleicht, hat er gegen diese an sich vollkommen nachvollziehbare

Entscheidung Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Dieser wird sich nun noch unter dem Aktenzeichen IX R 33/19 mit der Frage der Anforderung hinsichtlich der Vergleichbarkeit von Datenerhebungen über die ortsüblichen Vermietungszeiten zu beschäftigen haben.

Betroffenen Ferienwohnungs- oder Ferienhausbesitzern sei jedoch an dieser Stelle dringlichst geraten, sich an das Musterverfahren anzuhängen, wenn sie mit ihrem Finanzamt ein ähnliches Problem haben.

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.