

Mandantenbrief

Mai 2020

Steuertermine:

11.05.	Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 14.05. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.
15.05.	Gewerbsteuer Grundsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 18.05. 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 Juni 2020:

10.06.	Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer Einkommensteuer Kirchensteuer Körperschaftsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 15.06. 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 Mai 2020

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Mai ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 27.05.2020.

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Arbeitszimmer in Corona-Zeiten	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Entscheidungsvorschau des Bundesfinanzhofs für 2020	5
3. Für alle Steuerpflichtigen: Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen	10
4. Für alle Steuerpflichtigen: Wertermittlung des Nießbrauchsrechts	11
5. Für alle Steuerpflichtigen: Wo ist der Lebensmittelpunkt bei Eheleuten, die am selben Ort berufstätig sind?	13
6. Für Unternehmer: Herstellungsbeginn eines Gebäudes im Rahmen der § 6b EStG-Rücklage	15
7. Für Erben und Beschenkte: Zur Nichtigkeit eines Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung eines Grundbesitzwertes	17

1. Für alle Steuerpflichtigen: Arbeitszimmer in Corona-Zeiten

Die große Mehrheit der Deutschen wird ein steuerlich abzugsfähiges Arbeitszimmer nicht zu Hause haben. Der Grund: Die Arbeit findet in den Firmen, Betrieben und Büros beim Arbeitgeber statt, sodass ein (zusätzliches) häusliches Arbeitszimmer nicht benötigt wird und in der Vielzahl der Fälle auch nicht zu einer steuermindernden Abzugsposition führen würde.

Vielmehr gehört häufig zur größten Position bei den Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit die Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Da nun in Zeiten von Corona jedoch zahlreiche Arbeitgeber dankenswerter Weise das Home Office angeordnet haben bzw. erlauben, werden in dieser Zeit auch keine Werbungskosten im Rahmen der Entfernungspauschale steuermindernd berücksichtigt werden können. Es fehlte schlicht an der tatsächlichen Fahrt zur Arbeit.

Da nun jedoch tatsächlich von zu Hause aus dem Home-Office heraus gearbeitet wird, stellt sich natürlich die Frage, ob insoweit Kosten für den heimischen Arbeitsplatz steuermindernd berücksichtigt werden können. Vorweg gesagt: Die Antwort auf diese Frage ist ernüchternd und schreit nahezu nach entsprechenden Maßnahmen der Finanzverwaltung.

Zunächst aber ein Überblick über die grundsätzliche Abzugsfähigkeit des heimischen Arbeitsplatzes im Home Office oder wie es steuerlich korrekt heißt des „häuslichen Arbeitszimmers“. Grundsätzlich können die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung überhaupt nicht steuermindernd abgezogen werden.

Erfreulicherweise gibt es jedoch von diesem Grundsatz auch Ausnahmen. Tatsächlich können nämlich sämtliche Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer steuermindernd berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Ob dies der Fall ist, ist regelmäßig im individuellen Einzelfall zu prüfen.

Selbst wenn jedoch der heimische Arbeitsplatz nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, besteht noch die Möglichkeit, Aufwendungen bis immerhin 1.250 Euro im Kalenderjahr steuermindernd zu berücksichtigen. Insoweit kommt das generelle Abzugsverbot für den heimischen Arbeitsplatz nämlich auch nicht zum Tragen, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Exakt dies dürfte in Zeiten von Corona in der Vielzahl der Fälle gegeben sein, insbesondere dann, wenn der Arbeitgeber seine Mitarbeiter auffordert, für die Zeit der Pandemie aus dem Home Office heraus zu arbeiten. Selbst wenn die Mitarbeiter zwar grundsätzlich noch einen anderen Arbeitsplatz im Betrieb des Arbeitgebers haben, so steht dieser mindestens jedoch für die Zeit der „Abkommandierung“ ins Home Office nicht zur Verfügung. Die Sperrwirkung des anderen Arbeitsplatzes entfällt folglich, und die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer können zumindest bis zum Höchstbetrag von 1.250 Euro steuermindernd berücksichtigt werden.

Erfreulicherweise sieht dies auch die Finanzverwaltung bei einer nicht ganzjährigen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers so. Ändert sich nämlich die Nutzungsverhältnis innerhalb eines Kalenderjahres, können nur die auf den Zeitraum, in dem das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, entfallenden Aufwendungen in voller Höhe abgezogen werden. Für den übrigen Zeitraum kommt ein beschränkter Abzug nur in Betracht, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ganz ausdrücklich führt dabei das Bundesfinanzministerium in seinem Schreiben vom 06.10.2017 in der Rz. 22 aus: Der Höchstbetrag von 1.250 Euro ist auch bei nicht ganzjähriger Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in voller Höhe, also nicht zeitanteilig, zum Abzug zuzulassen.

Mit anderen Worten: Steht der Arbeitsplatz im Betrieb aufgrund der „Abkommandierung“ ins Home Office nicht mehr zur Verfügung, können für diese Zeit die kompletten 1.250 Euro als Höchstbetrag der Aufwendungen für den häusliche Arbeitszimmer herangezogen werden, auch wenn tatsächlich nur wenige Wochen von zu Hause aus gearbeitet wird.

Hervorzuheben ist an dieser Stelle, dass den Steuerpflichtigen insoweit die Darlegungs- und Beweislast trifft, dass ein anderer Arbeitsplatz tatsächlich nicht zur Verfügung gestanden hat. In der Praxis dürfte dies jedoch relativ unproblematisch sein, weil insoweit eine einfache Bescheinigung des Arbeitgebers ausreichend sein sollte.

Das wirkliche, praktische Problem bei der Berücksichtigung der Kosten für das Home Office besteht vielmehr in einem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 27.07.2015 unter dem Aktenzeichen GrS 1/14. Hierin wird nämlich klargestellt, dass schon der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraussetzt, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Dies bedeutet konkret: Ein Arbeitszimmer, welches zwar büromäßig eingerichtet ist, jedoch in nennenswertem Umfang neben der Home Office Tätigkeit

auch anderen Zwecken dient, ist kein häusliches Arbeitszimmer im steuerrechtlichen Sinne.

Spielzimmer, Gästezimmer, Bügelzimmer oder Durchgangszimmer können daher nicht als häusliches Arbeitszimmer berücksichtigt werden. Dies gilt ebenso für sogenannte Arbeitsecken in ansonsten privat genutzten Zimmern. Lediglich eine private Mitnutzung von untergeordneter Bedeutung, worin allgemein eine Nutzung von weniger als 10 % gesehen wird, soll insoweit unschädlich sein.

Wer daher beispielsweise in Corona-Home-Office-Zeiten sein Gästezimmer umfunktioniert und darin das Home Office betreibt, kann dieses nicht als häusliches Arbeitszimmer zum steuermindernden Abzug bringen, sofern beispielsweise die Gästecouch, der Kleiderschrank und andere nicht mit dem Home Office im Zusammenhang stehende Einrichtungsgegenstände vorhanden sind.

Um dieser Steuerfalle zu entgehen, scheint es derzeit nur einen Lösungsweg zu geben: Der als Arbeitszimmer genutzte Raum muss gänzlich zum häuslichen Arbeitszimmer umfunktioniert werden, sodass das Zimmer während der temporären Nutzung für betriebliche oder berufliche Zwecke wegen des Corona-Virus um- bzw. ausgeräumt werden muss. Mit anderen Worten: Gästecouch, Kleiderschrank etc. raus und lediglich Schreibtisch und sonstige Einrichtungsgegenstände für das häusliche Arbeitszimmer rein.

Da auch an dieser Stelle wieder der Steuerpflichtige von der Darlegungs- und Beweispflicht getroffen wird, dass er insoweit tatsächlich ein häusliches Arbeitszimmer für die Zeiten der Home Office Tätigkeit eingerichtet hat, empfiehlt es sich, dies auch zu dokumentieren. Dies gilt umso mehr, als der als häusliches Arbeitszimmer genutzte Raum nach Beendigung der Tätigkeit im Home Office wahrscheinlich auch wieder umfunktioniert wird. Insoweit sollten während der Abkommandierung ins Home Office Fotos gemacht werden, die zeigen, dass der Raum keine private Mitbenutzung hat und vollständig als häusliches Arbeitszimmer genutzt wird.

Darüber hinaus ergibt sich in der Praxis für viele Steuerpflichtige jedoch noch ein weiteres Problem. Steht nämlich kein eigenständiger Raum für das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung, besteht nach der derzeitigen Lage keine Chance, entsprechende Aufwendungen im Rahmen der Regelung für ein häusliches Arbeitszimmer zum steuermindernden Abzug zu bringen. Dies betrifft insbesondere Fälle, bei denen der Schreibtisch in einem nach wie vor privat genutzten Raum (wie beispielsweise dem Schlafzimmer) steht oder aber sogar das Home Office am Esstisch eingerichtet wird und jeden Abend wegen des Abendessens mit der Familie abgebaut und am nächsten Morgen wieder aufgebaut werden muss.

Insoweit bleibt zu hoffen bzw. sollte sogar vielerorts lautstark gefordert werden, dass die Finanzverwaltung entsprechende Billigkeitsmaßnahmen herausgibt, wonach auch bei Nichtvorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers im steuerrechtlichen Sinn Aufwendungen für den heimischen Arbeitsplatz (zumindest anteilig) steuermindernd berücksichtigt werden können.

2. Für alle Steuerpflichtigen: Entscheidungsvorschau des Bundesfinanzhofs für 2020

Ganz aktuell hat das oberste deutsche Finanzgericht der Bundesrepublik, der Bundesfinanzhof in München, seinen Jahresbericht für 2019 veröffentlicht. Neben allerhand statistischer Zahlen (die hier eher in den Hintergrund rücken sollen) hat das oberste Finanzgericht auch zahlreiche Revisionen aufgezeigt, bei denen 2020 mit einer Entscheidung zu rechnen ist und die nach Meinung der obersten Finanzrichter von besonderer Bedeutung sind.

Da dies auch für die Praxis durchaus von Bedeutung sein kann, wenn man sich in einem vergleichbaren Sachverhalt noch an das entsprechende Musterverfahren anhängen möchte, haben wir im Folgenden die aus unserer Sicht wichtigsten Revisionen herausgepickt und aufgeführt.

Sofern Sie daher ein ähnliches Problem haben, legen sie gegen den eigenen Steuerbescheid Einspruch ein und verweisen auf das anhängige Musterverfahren. Wird dieses in ihrem Sinne entschieden, können Sie dem folgend gegebenenfalls schon dieses Jahr von einem positiven Ausgang des eigenen Verfahrens profitieren. Hier daher einige wichtige Verfahren von besonderer Bedeutung, bei denen wir die TOP-THEMEN noch entsprechend gekennzeichnet haben:

Buchwertfortführung bei Anteilsübertragung und taggleicher Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen?

Mit Urteil vom 19.04.2018 hat das Finanzgericht Düsseldorf unter dem Aktenzeichen 15 K 1187/17 F entschieden: Werden im Wege der vorweggenommenen Erbfolge der Mitunternehmeranteil an der im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als Besitzgesellschaft fungierenden Grundstücks-GbR und ein Teil des zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden GmbH-Anteils der Betriebsgesellschaft unentgeltlich an den Rechtsnachfolger übertragen, ist die – den Bestand der Betriebsaufspaltung wahrende – taggleiche Veräußerung der verbleibenden Anteile an der Betriebsgesellschaft an den bisherigen Mitgesellschafter der GbR/GmbH und einen Dritten für die Fortführung der Buchwerte der unentgeltlich übertragenen Wirtschaftsgüter unter Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG unschädlich. Damit führen die erstinstanzlichen Richter die Auffassung des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 02.08.2012 unter dem Aktenzeichen IV R 41/11 fort.

Ob sich jedoch der Bundesfinanzhof der Meinung seiner erstinstanzlichen Kollegen vollumfänglich anschließen wird, ist derzeit noch offen. Unter dem Aktenzeichen IV R 14/18 gilt es die Rechtsfrage zu klären, ob bei unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils die Buchwerte auch dann gemäß § 6 Abs. 3 EStG fortzuführen sind, wenn der Übergeber taggleich bzw. zeitgleich eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage seines Sonderbetriebsvermögens bei derselben Mitunternehmerschaft veräußert. Eine Beantwortung der Frage im Sinne der Steuerpflichtigen dürfte in vergleichbaren Sachverhalten erhebliches Gestaltungspotenzial haben.

Investitionsabzugsbetrag für Werkzeuge

Unter dem Aktenzeichen IV R 16/18 muss der Bundesfinanzhof klären, ob die Verbleibensvoraussetzungen im Rahmen der Regelung rund um den Investitions-

abzugsbetrags bei funktionaler Betrachtungsweise gewahrt sind, wenn die geförderten Wirtschaftsgüter nicht im Betrieb des investierenden Unternehmens selbst genutzt werden, sondern zu einem ausländischen Auftragnehmer verbracht werden, der sie zur Herstellung von Vorprodukten nutzt, die im investierenden Unternehmen benötigt werden. Alternativ muss daher bestimmt werden, ob ein räumliches Verbleiben im Betrieb des investierenden Unternehmens für die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags erforderlich ist.

Die Finanzverwaltung lehnt hier die Sonderabschreibung und den Investitionsabzugsbetrag mit der Begründung ab, dass es an einer Nutzung der Werkzeuge in der inländischen Betriebsstätte fehle. Das Niedersächsische Finanzgericht entschied demgegenüber jedoch mit Urteil vom 15.05.2018 unter dem Aktenzeichen 3 K 74/18: Der Einsatz und die zwischenzeitliche Lagerung von Werkzeugen des Anlagevermögens bei einem (ausländischen) Auftragnehmer ist bei funktionaler Betrachtung der einzigen inländischen Betriebsstätte zuzuordnen, wenn die tatsächliche Gewalt über das Wirtschaftsgut regelmäßig innerhalb kurzer Frist erlangt werden kann und damit im Einflussbereich des Betriebes verbleibt.

Teilwertzuschreibung bei Fremdwährungsdarlehen

In den Revisionen unter den Aktenzeichen IV R 18/18 und IV R 2/19 muss der Bundesfinanzhof klären, ob Teilwertzuschreibungen bei Fremdwährungsdarlehen unabhängig von Gesamt- und Restlaufzeit vorgenommen werden können. Die konkreten Rechtsfragen dazu:

Ist bei einem unbefristeten Fremdwährungsdarlehen (hier: in Schweizer Franken --CHF--) eine Teilwertzuschreibung zulässig, wenn die Kursschwankung an einem einzelnen Bilanzstichtag 20 % bzw. an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen jeweils 10 % überschreitet?

Kommt eine Teilwertzuschreibung zum Bilanzstichtag 31.12.2010 noch nicht in Betracht, da erst die Festlegung eines Mindestkurses von 1,20 CHF je Euro durch die Schweizerische Nationalbank zum 06.09.2011 eine fundamentale Veränderung der wirtschaftlichen bzw. finanzpolitischen Daten bewirkt hat?

TOP-THEMA: Verlust aus Forderungsverzicht

Unter dem Aktenzeichen IX R 9/18 streiten die Beteiligten darüber, ob und in welcher Höhe beim Gesellschafter der Verlust aus dem Verzicht auf eine gegen die GmbH gerichtete Darlehensforderung als nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG oder als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen ist.

TOP-THEMA: Aufzeichnungen bei Einnahmenüberschussrechnung

Ob und in welchem Umfang ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, verpflichtet ist, Aufzeichnungen zu führen und/oder Unterlagen aufzubewahren ist aktuell noch klärungsbedürftig. Konkret geht es unter dem Aktenzeichen X R 8/18 weiterhin darum, welche Unterlagen und Aufzeichnungen bei digitaler Speicherung im Falle einer Betriebsprüfung dann auch auf elektronischem Weg zur Verfügung gestellt werden müssen.

TOP-THEMA: Volle Versteuerung der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die nur teilweise steuerlich geltend gemacht werden konnten

Im Verfahren unter dem Aktenzeichen VIII R 9/18 wendet sich der Kläger gegen die volle Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung eines dem Betriebsvermögen zugeordneten Pkw. Da er Aufwendungen für den Pkw wegen eingeschränkter betrieblicher Nutzung nur zu 25 % hatte als Betriebsausgaben abziehen können, dürfe auch der Veräußerungsgewinn nur zu 25 % besteuert werden.

Im Verfahren beim Bundesfinanzhof mit dem Aktenzeichen VIII R 15 / 17 wehrt sich der Kläger gegen die volle Besteuerung des Gewinns aus der Entnahme eines häuslichen Arbeitszimmers, weil er Aufwendungen für dieses nur bis zur gesetzlichen Höchstgrenze hatte abziehen können.

TOP-THEMA: Verwarnungsgelder wegen Falschparkens als Arbeitslohn

Ob die durch einen Paketzustelldienst geleistete Zahlung der gegenüber ihm als Halter der Fahrzeuge festgesetzten Verwarnungsgelder wegen Falschparkens seiner Arbeitnehmer bei der Zustellung der Pakete beim Arbeitnehmer zu Arbeitslohn führt, klärt der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 1/17.

Doppelte Haushaltsführung

Ab welcher zeitlichen Dauer lässt ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme die aufgesuchte Bildungseinrichtung zur ersten Tätigkeitsstätte werden, so dass Kosten für Unterkunft sowie Mehraufwendungen für Verpflegung nicht im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als (vorweggenommene) Werbungskosten berücksichtigt werden können, müssen die obersten Finanzrichter unter dem Aktenzeichen VI R 24/18 entscheiden.

TOP-THEMA: Alleiniger Geschäftsführer einer GmbH als nahestehende Person

Unter dem Aktenzeichen VIII R 5/17 geht es um die Frage, ob die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorliegen, wenn der alleinige Geschäftsführer einer GmbH dieser ein Darlehen zu marktüblichen Konditionen gewährt. Rechtsfolge wäre, dass nicht der Abgeltungsteuersatz in Höhe von 25 %, sondern der allgemeine progressive Einkommensteuertarif anzuwenden ist.

TOP-THEMA: Nachträglicher Antrag auf Günstigerprüfung

Ob ein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32 d Abs. 6 Satz 1 EStG auch dann wirksam noch nachträglich gestellt werden kann, wenn die Voraussetzungen der Norm erst durch einen Änderungsbescheid erstmals geschaffen werden oder ob auch in diesem Fall die Voraussetzung einer Änderungsvorschrift erfüllt sein müssen, prüft der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 6/17.

Verlustverrechnung bei Aktien

Ist die einschränkende Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG alte Fassung, wonach Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden dürfen, verfassungsgemäß oder nicht? Eine Antwort wird der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 11/18 geben. Ob sich dann im Anschluss auch noch das Bundesverfassungsgericht mit der Rechtsfrage beschäftigen muss, bleibt bis auf weiteres abzuwarten.

TOP-THEMA: Erstattung von Rentenversicherungsbeiträgen

Handelt es sich bei der Erstattung von Rentenversicherungsbeiträgen gem. § 210 Abs. 1a VI. Sozialgesetzbuch (SGB VI) um steuerfreie Einnahmen gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG in Verbindung mit § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG oder um eine Beitragsrückerstattung von Sonderausgaben im Sinne von § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG, die zu einer Steuererhöhung führen würde? Anhängig ist diese Streitfrage unter dem Aktenzeichen X R 35/18.

Übungsleiterfreibetrag bei Pflege

Sind Vergütungen für Fahrer, die nebenberuflich für eine Einrichtung der teilstationären Tagespflege im Fahrdienst tätig waren, nach § 3 Nr. 26 EStG (dem sogenannten Übungsleiterfreibetrag) steuerfrei? Konkret geht es bei dieser unter dem Aktenzeichen VI R 9/18 anhängigen Streitfrage um die Auslegung des Begriffs der „Pflege“.

Sonderausgabenabzug bei Einzelveranlagung

Wie erfolgen der Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie die Steuerermäßigung nach § 35a EStG bei Ehegatten, die Einzelveranlagung und einen jeweils hälftigen Abzug beantragt haben? Konkret geht es unter dem Aktenzeichen III R 11/18 um die Frage, ob die Regelung zur getrennten Veranlagung dahingehend auszulegen ist, dass zunächst bei jedem Ehegatten die Aufwendungen anzusetzen sind, die er wirtschaftlich getragen hat, und lediglich die Abzugsbeträge nach Durchführung der Höchstbetragsberechnung und der Günstigerprüfung hälftig aufzuteilen sind.

TOP-THEMA: Bonuszahlungen einer gesetzlichen Krankenkasse

Unter den Aktenzeichen X R 16/18 und X R 30/18 werden die obersten Finanzrichter zu klären haben, ob die von einer gesetzlichen Krankenversicherung im Rahmen eines Bonusprogramms für das gesundheitsfördernde Verhalten des Versicherten gezahlten pauschalen Geldprämien als Beitragsrückerstattung den Sonderausgabenabzug für Krankenversicherungsbeiträge mindern.

TOP-THEMA: Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen

Grundsätzlich ist Voraussetzung für die Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen, dass diese auch im Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden. Nur in diesem Fall kann mit bis zu 20 % der Aufwendungen, höchstens jedoch bis zu 1.200 Euro, eine Steuerermäßigung eingestrichen werden. Unter den Aktenzeichen VI R 4/18 und VI R 7/18 muss nun geklärt werden, ob auch Handwerkerleistungen, die in einer Werkstatt des leistenden Unternehmers ausgeführt werden, als Handwerkerleistung in einem Haushalt berücksichtigt werden können, weil insoweit ein räumlich-funktionaler Zusammenhang gegeben ist.

Hinweis: Für weitergehende Hintergründe zu dieser Thematik vergleiche in diesem Mandantenbrief auch den Beitrag „Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen“.

Deutsches Kindergeld bei ausländischem Kindergeldanspruch

Ob ein in einem anderen Land der Europäischen Union bestehender Kindergeldanspruch nicht auf das deutsche Kindergeld anzurechnen ist, wenn der in dem anderen EU-

Mitgliedstaat erwerbstätige Kindsvater (im vorliegenden Streitfall schlicht mangels Antragstellung) das dortige Kindergeld nicht bezogen hat und daher faktisch keine Kumulierung von Ansprüchen vorliegt, prüft der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen III R 43/18.

TOP-THEMA: Rückwirkende Auszahlung von Kindergeld

In zahlreichen Verfahren (z. B. III R 66/18) wird der III. Senat des Bundesfinanzhofes zu klären haben, ob es zulässig ist, die rückwirkende Auszahlung von Kindergeld auf die letzten sechs Monate vor Antragstellung zu beschränken. So geht es zumindest aus der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz hervor, allerdings gibt es dafür keine gesetzliche Fundstelle.

Weltreise als Schenkung?

Im Streitfall unter dem Aktenzeichen II R 24/18 müssen die obersten Finanzrichter der Republik klären, ob eine Schenkung überhaupt gegeben ist. Im Sachverhalt hat der Kläger zusammen mit seiner Lebensgefährtin eine Weltreise unternommen. Die Reisekosten hatte er jedoch allein getragen. Fraglich ist nun, ob die Übernahme des Kostenanteils für die Lebensgefährtin eine Schenkung darstellt.

Umfang eines Vorläufigkeitsvermerk im Änderungsbescheid

Grundvoraussetzung für die Vorläufigkeit einer Steuerfestsetzung im Sinne der Regelungen in § 165 der Abgabenordnung (AO) ist, dass Umfang und Grund der Vorläufigkeit zwingend anzugeben sind. Unter dem Aktenzeichen VIII R 12/17 muss daher geklärt werden, ob ein neben § 165 Abs. 1 Satz AO auch auf § 165 Abs. 1 Satz 1 AO gestützter Vorläufigkeitsvermerk seine Gültigkeit verliert, wenn in einem nachfolgenden Änderungsbescheid die Vorläufigkeit zwar weiterhin auf beide Vorschriften (Satz 1 und Satz 2) als Rechtsgrundlage gestützt wird, aber in den Erläuterungen bezüglich der Vorläufigkeit nur noch auf anhängige Musterverfahren im Sinne von § 165 Abs. 1 Satz 2 AO Bezug genommen wird.

TOP-THEMA: Pflicht zur elektronischen Abgabe der Steuererklärung

Die Finanzbehörde kann zur Vermeidung unbilliger Härten auf Antrag auf eine „elektronische“ Abgabe der Einkommensteuererklärung verzichten, wenn diese für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Nach welchen Maßstäben sich die wirtschaftliche Unzumutbarkeit beurteilt, wird der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 29/17 zu entscheiden haben.

Doppelte Hinterziehungszinsen

Fraglich ist im Verfahren unter dem Aktenzeichen VIII R 18/18, ob eine Festsetzung von Hinterziehungszinsen auf zu niedrig festgesetzte Einkommensteuervorauszahlungen überhaupt möglich ist, wenn für dieselben Zeiträume bereits Hinterziehungszinsen betreffend verkürzter Einkommensteuern festgesetzt wurden. Darüber hinaus muss der Bundesfinanzhof in entsprechenden Fällen klären, wie die Ermittlung des Zinslaufes zu erfolgen hat.

3. Für alle Steuerpflichtigen: Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen

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. Der Abzug von der tariflichen Einkommensteuer gilt dabei nur für die Arbeitskosten.

Ebenso kann die Steuerermäßigung nur in Anspruch genommen werden, wenn die Dienstleistungen oder die Handwerkerleistungen in einem Haushalt des Steuerpflichtigen ausgeübt oder erbracht werden. Gerade diese Voraussetzung ist in der Praxis regelmäßig streitbefangen. Da aktuell direkt mehrere Verfahren rund um die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen anhängig sind, wollen wir hier einen kurzen Überblick liefern, damit Sie im eigenen Rechtsbehelfsverfahren auf das für Sie geeignete Verfahren Bezug nehmen können.

So hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 07.11.2017 unter dem Aktenzeichen 6 K 6199/16 entschieden, dass Handwerkerleistungen nur begünstigt sind, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden.

Damit können Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines Haushalts, also einen Neubau, betreffen, die Steuerermäßigung nicht vermitteln. Konkret: Weder die erstmalige Anbringung eines Außenputzes an einem Neubau noch die erstmalige Pflasterung einer Einfahrt bzw. Terrasse, die Errichtung einer Zaunanlage oder das Legen des Rollrasens im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Errichtung des Neubaus stellen eine begünstigte Handwerkerleistung dar. Das letzte Wort ist damit jedoch noch nicht gesprochen. Die konkrete Abgrenzung zu den nicht begünstigten Handwerkerleistungen im Rahmen von Neubaumaßnahmen muss nun der Bundesfinanzhof in München unter dem Aktenzeichen VI R 53/17 klären.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 19.04.2018 unter dem Aktenzeichen 11 K 212/17 entschieden: Im Falle einer Heimunterbringung kann der Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung erfüllt sein, wenn der Aufenthalt ausschließlich durch eine Krankheit veranlasst ist. Eine Unterscheidung zwischen normalen und altersbedingten Erkrankungen ist hierbei nicht vorzunehmen. Auch häufig im Alter auftretende Krankheiten können eine krankheitsbedingte Unterbringung rechtfertigen. Der Aufenthalt in einem Seniorenheim kann auch dann krankheitsbedingt sein, wenn eine ständige Pflegebedürftigkeit noch nicht gegeben ist. Im Rahmen der Revision zu dieser Entscheidung muss nun der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 46/18 klären: Ist eine haushaltsnahe Steuerermäßigung insoweit ausgeschlossen, als die dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung anerkannten Aufwendungen um eine Haushaltsersparnis zu kürzen sind, weil die in den Anwendungsbereich der haushaltsnahen Steuerermäßigung fallenden Aufwendungen nicht typisierend der Haushaltsersparnis zugeordnet werden können? Weiterhin geht es dabei um die Frage, ob die Haushaltsersparnis nach Maßgabe der Regelungen zur zumutbaren Belastung beim Steuerpflichtigen zu haushaltsnahen Dienstleistungen im Sinne der gesetzlichen Regelung in § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG) führt.

In direkt mehreren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof müssen die obersten Finanzrichter der Republik klären, ob auch die Teile einer Handwerkerleistung, die in

einer Werkstatt des leistenden Unternehmers ausgeführt werden, als Handwerkerleistung in einem Haushalt zu berücksichtigen sind und dementsprechend auch hier ein entsprechender räumlich-funktionaler Zusammenhang besteht. Zu klären hat dies der Bundesfinanzhof einmal für die Fertigung eines Geländers unter dem Aktenzeichen VI R 44/18, für die Reparatur eines Hoftores in einer Tischlerei unter dem Aktenzeichen VI R 4/18 und für die Verzinkung, Lieferung und Montage einer Tür unter dem Aktenzeichen VI R 7/18.

Ob und in welchem Umfang die auf das öffentliche Straßennetz und vor dem Grundstück des Steuerpflichtigen entfallenden Kosten für den Ersatz einer unbefestigten Landstraße durch eine asphaltierte Straße durch die zuständige Gemeinde als Handwerkerleistung im räumlich-funktionalen Zusammenhang in einem Haushalt zu berücksichtigen sind, prüft der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 50/17.

Einen von den vorgenannten Streitfragen ein wenig abweichenden Sachverhalt müssen die obersten Finanzrichter der Republik unter dem Aktenzeichen VI R 54/17 beantworten. Dabei geht es um die Rechtsfrage: Ist die Abgeltungssteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen Teil der tariflichen Einkommensteuer und können somit Steuerermäßigungen gemäß des § 35a EStG die Einkommensteuer nach dem gesonderten Steuertarif mindern?

Hinweis: Allein die vorstehende Auflistung von anhängigen Verfahren rund um die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen zeigt, dass hier zahlreiche Steuerstreitigkeiten anhängig sind. Betroffene sollten daher nicht zögern, eines der vorgenannten Verfahren als Musterverfahren in eigener Sache zu nutzen. Über den jeweiligen Ausgang, insbesondere die Klärung wann ein räumlich-funktionaler Zusammenhang mit dem Haushalt tatsächlich noch besteht und wann nicht mehr, werden wir sicherlich in gesonderten Beiträgen in der Zukunft noch berichten.

4. Für alle Steuerpflichtigen: Wertermittlung des Nießbrauchsrechts

Insbesondere bei der vorweggenommenen Erbfolge von Immobilien gilt die Übertragung des Objektes unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechtes als eine der am häufigsten anzutreffenden Gestaltungen. Ein Grund dafür besteht sicherlich darin, dass sich die abgebende Generation über das vorbehaltene Nießbrauchsrecht auch die Einkünfte aus der Immobilie weiterhin sichern kann und somit ihre Lebenshaltungskosten gedeckt sind.

Ein weiterer Vorteil besteht jedoch auch gewiss in der schenkungsteuerlichen Würdigung des Nießbrauchsrechtes. Als steuerpflichtiger Erwerb im Bereich der Schenkungsteuer gilt nämlich die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs ist die aus einem Vorbehaltsnießbrauch erwachsende Belastung eines zugewendeten Grundstücks steuermindernd abzuziehen. Die Belastung durch den Vorbehaltsnießbrauch mindert also die Bereicherung des Bedachten und spart somit Schenkungsteuer.

Die Bewertung des bei einer Grundstücksschenkung vorbehaltenen Nießbrauchsrechtes richtet sich dabei nach den Vorschriften des ersten Teils des Bewertungsgesetzes. Der

Kapitalwert für lebenslängliche Nutzungen wie das Nießbrauchsrecht ist insoweit mit dem Vielfachen des Jahreswertes anzusetzen. Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Insoweit hat der Bundesfinanzhof bereits mit Beschluss vom 06.05.2009 unter dem Aktenzeichen II B 14/09 bestätigt, dass diese Bewertung in den allermeisten Fällen eine Schätzung erfordert.

Anhaltspunkt für den in der Zukunft voraussichtlich erzielbaren Betrag können dabei die in den letzten Jahren erzielten Einkünfte sein. Die Ermittlung des zukünftigen Durchschnittsertrags auf der Grundlage des Durchschnittsertrags der dem Schenkungszeitpunkt vorangegangenen drei Jahre wird insoweit von der höchstrichterlichen Rechtsprechung gebilligt. Dies ist insbesondere der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 11.02.1972 unter dem Aktenzeichen III R 229/70 zu entnehmen. Lediglich bei Vorliegen besonderer Umstände, wie zum Beispiel bei starken Schwankungen innerhalb der letzten drei Jahre, kann für die Zukunftsprognose auch auf einen längeren Zeitraum abzustellen sein.

Bei der Ermittlung des Werts von Nießbrauchsrechten an Grundstücken ist zunächst von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung auszugehen. Zur Berechnung des Jahreswertes des Nießbrauchs sind sodann die vom Nießbraucher zu tragenden Aufwendungen abzuziehen. Das gilt auch für die vom Nießbraucher im Innenverhältnis zum Grundstückseigentümer zu zahlenden Zinsen. Der Nießbraucher ist dem Eigentümer insoweit gegenüber verpflichtet, für die Dauer des Nießbrauchs unter anderem diejenigen privatrechtlichen Lasten zu tragen, welche schon zur Zeit der Bestellung des Nießbrauchs auf der Sache ruhten. Darunter fallen insbesondere die Zinsen der Hypothekenforderungen und Grundschulden. Dem Nießbraucher selbst steht nur der Reinertrag des seiner Nutzung unterworfenen Wirtschaftsgutes zu. Die Folge: Die vom Nießbraucher zu zahlenden Schuldzinsen mindern den Jahreswert des ihm zustehenden Nießbrauchsrechts.

Beim Bedachten einer Grundstücksschenkung mindern Schuldzinsen für die zum Zeitpunkt der Zuwendung bestehenden Darlehen ebenfalls den Jahreswert des auf dem zugewendeten Grundstück lastenden Nießbrauchsrechts, wenn diese vom Schenker als Nießbraucher während des Bestehens des Nießbrauchsrechts aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung getragen werden. Die Schuldzinsen, die der Bedachte trotz Übernahme der Verbindlichkeiten nicht zu tragen hat, sind im Hinblick auf das bei einer Schenkung maßgebliche Bereicherungsprinzip bei der Ermittlung des Jahreswerts nicht -abweichend von der Ermittlung beim Nießbraucher- außer Acht zu lassen.

Es würde nämlich dem Bereicherungsprinzip widersprechen, den Jahreswert des vorbehaltenen Nießbrauchsrechts beim Bedachten wegen des Nichtabzugs von Schuldzinsen höher anzusetzen als beim Nießbraucher und damit wegen des höheren Werts des auf dem Grundstück lastenden Nießbrauchsrechts eine geringere Bereicherung des Bedachten anzunehmen. Der Bedachte ist vielmehr dadurch bereichert, dass er die Zinszahlungen für die übernommenen Verbindlichkeiten nicht zu leisten hat, weil der Schenker als Nießbraucher des zugewendeten Grundstücks die Zinszahlungen weiterhin trägt. Der um die Schuldzinsen geminderte Wert des Nießbrauchs ist insoweit beim Bedachten derselbe wie beim Schenker.

Der Beschenkte kann zwar Darlehensschulden, die er im Zusammenhang mit dem zugewendeten Grundstück übernommen hat, nicht bereicherungsmindernd abziehen,

wenn der Schenker im Innenverhältnis zur Verzinsung und Tilgung der Verbindlichkeiten verpflichtet bleibt. Dies hat aber keinen Einfluss auf den Kapitalwert des Nießbrauchsrechts, das auf dem zugewendeten Grundstück lastet.

Ausgehend von den vorgenannten Grundsätzen hat der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 28.05.2019 unter dem Aktenzeichen II R 4/16 klargestellt: Wird ein Grundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs geschenkt, mindert der Wert des Nießbrauchsrechts die Bereicherung des Bedachten. Der Jahreswert des Nießbrauchsrechts ist unter Abzug der Schuldzinsen für die zum Zeitpunkt der Zuwendung bestehenden Darlehen zu ermitteln, wenn die Schuldzinsen vom Schenker als Nießbraucher während des Bestehens des Nießbrauchsrechts aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung getragen werden.

5. Für alle Steuerpflichtigen: Wo ist der Lebensmittelpunkt bei Eheleuten, die am selben Ort berufstätig sind?

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören ausweislich der gesetzlichen Fundstelle in § 9 Abs. 1 Nummer 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch die notwendigen Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen.

In der Praxis gibt es dann tatsächlich häufig Fälle, bei denen Eheleute am selben auswärtigen Beschäftigungsort berufstätig sind und dort unter der Woche in einer Zweitwohnung zusammenleben. Die Hauptwohnung (für das Wochenende und die Ferien) befindet sich jedoch an einem anderen Ort. Es ist nicht schwer vorzustellen, dass die Finanzverwaltung in diesen Konstellationen häufig annimmt, dass sich der Lebensmittelpunkt tatsächlich in die Wohnung am Beschäftigungsort verschoben hat und somit Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nicht mehr steuermindernd zulassen möchte.

Ob dies jedoch tatsächlich so einfach möglich ist, hat aktuell der Bundesfinanzhof in München in seinem Urteil vom 01.10.2019 unter dem Aktenzeichen VIII R 29/16 unter die Lupe genommen. Danach gilt: Nach ständiger Rechtsprechung des obersten Finanzgerichts der Republik ist Voraussetzung für eine doppelte Haushaltsführung, dass zwischen dem Wohnen in einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort und dem Unterhalten eines eigenen Hausstandes außerhalb dieses Ortes unterschieden werden kann.

Mit dem Hausstand ist dabei der erste Haushalt, also die Hauptwohnung umschrieben, an dem sich der Arbeitnehmer regelmäßig aufhält. Es handelt sich also um den Haushalt, der vom Steuerpflichtigen fortwährend genutzt wird und von dem aus er sein Privatleben führt. Zusammengefasst hat die Rechtsprechung in diesem Zusammenhang immer darauf abgestellt, dass in diesem Haushalt der Lebensmittelpunkt sein muss.

Demgegenüber ist das Vorhalten einer Wohnung außerhalb des Beschäftigungsortes für gelegentliche Besuche oder für Ferienaufhalte nicht als das Unterhalten eines Hausstandes zu werten. Insoweit hat der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 08.10.2014 unter dem Aktenzeichen VI R 16/14 klargestellt, dass eine doppelte Haushaltsführung nicht gegeben ist, wenn am Beschäftigungsort zugleich der

Lebensmittelpunkt liegt. In der Entscheidung aus 2014 haben die obersten Finanzrichter der Republik daher festgelegt, dass anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen ist, ob die außerhalb des Beschäftigungsortes belegene Wohnung des Arbeitnehmers als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen anzusehen ist. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn beiderseits berufstätige Ehegatten oder Lebenspartner oder auch nur Lebensgefährten während der Woche am Beschäftigungsort zusammenleben. Allein dies rechtfertigt es nämlich nicht, den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen und seiner Bezugspersonen am Ort der Beschäftigung anzunehmen. Lediglich in der Regel verlagert sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Arbeitnehmers an den Beschäftigungsort, wenn er dort mit seinem Ehegatten, Lebenspartner oder Lebensgefährten in eine familiengerechte Wohnung einzieht, auch wenn die frühere Wohnung beibehalten und auch zeitweise noch genutzt wird.

Vor dem Hintergrund der seinerzeitigen Entscheidung aus 2014 betont der Bundesfinanzhof auch aktuell sehr deutlich, dass nach wie vor anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des individuellen Einzelfalles festzustellen ist, ob eine außerhalb des Beschäftigungsortes belegene Wohnung als Mittelpunkt der Lebensinteressen angesehen werden kann.

Nach wie vor gilt dies selbst dann, wenn der Lebensmittelpunkt beiderseits berufstätiger Ehegatten zu bestimmen ist, die während der Woche und damit den weitaus überwiegenden Teil des Jahres am Beschäftigungsort zusammenleben. Denn allein dieser Umstand rechtfertigt es nicht, dort den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen zu bestimmen. Lediglich hat die Rechtsprechung bisher für die Gesamtwürdigung eine Vermutung vorgegeben, nach der sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen wohlgemerkt „in der Regel“ an den Beschäftigungsort verlagert. Dies ist aber in der Tat nicht mehr und nicht weniger als eine (widerlegbare) Regelvermutung.

Dementsprechend kann eine solche Entscheidung immer nur für den jeweiligen Einzelfall und gegebenenfalls auch erst durch die tatrichterliche Würdigung aller Umstände des vorliegenden Sachverhaltes getroffen werden.

Zu berücksichtigen ist bei einer solchen Einzelfallwürdigung, wie oft und wie lange sich der Steuerpflichtige in der einen und der anderen Wohnung aufhält, wie beide Wohnungen ausgestattet sind und wie groß sie sind. Ebenfalls von Bedeutung sind die Dauer des Aufenthaltes am Beschäftigungsort, die Entfernung beider Wohnungen voneinander sowie die Anzahl der Heimfahrten. Erhebliches Gewicht hat ferner der Umstand, zu welchem Wohnort die engere persönliche Beziehung besteht. Dazu gehören beispielsweise die Art und Intensität der sozialen Kontakte sowie eventuelle Vereinszugehörigkeiten und andere Aktivitäten.

Im Ergebnis geht damit die Regelvermutung davon aus, dass sich bei kinderlosen Ehegatten, die gemeinsam am Beschäftigungsort eine familiengerechte Wohnung unterhalten, auch der Lebensmittelpunkt hin zum Beschäftigungsort verschiebt. Wenn dies schon bei kinderlosen Ehegatten (wohl gemerkt lediglich im Rahmen der Regelvermutung) angenommen wird, so gilt diese Vermutung erst recht für Sachverhalte, in dem der Steuerpflichtige mit Familienangehörigen (also insbesondere auch mit den Kindern) in einer familiengerechten Wohnung am Beschäftigungsort lebt.

Im Ergebnis spricht also in entsprechenden Fällen die Regelvermutung dafür, dass sich der Lebensmittelpunkt hin zum Beschäftigungsort verschoben hat. Trotz dieser Regelvermutung muss jedoch nach wie vor darauf hingewiesen werden, dass dies nicht

einfach unterstellt werden kann. In jedem einzelnen Fall ist eine Gesamtwürdigung der Umstände zwingend notwendig und erst danach kann abschließend entschieden werden, wo sich der Lebensmittelpunkt tatsächlich befindet.

Tipp: Im Ergebnis stellt der Lebensmittelpunkt dennoch eine innere Tatsache dar, die von außen nicht unbedingt immer klar erkennbar ist. Insoweit kann es notwendig sein, dass der Lebensmittelpunkt auch anhand von außen erkennbarer Indizien dokumentiert wird. So sprechen beispielsweise Vereinszugehörigkeiten an dem einen oder dem anderen Ort dafür, dass hier ein entsprechender Lebensmittelpunkt gegeben ist. Betroffene sollten folglich auch ganz konkret darauf achten, wie sie in ihrem Sinn den gewünschten Lebensmittelpunkt beispielsweise durch Vereinszugehörigkeiten, ehrenamtliche Betätigung oder sonstige Kontakte nach außen hin dokumentieren können. Werden solche Faktoren beachtet, klappt es auch mit der doppelten Haushaltsführung!

6. Für Unternehmer: Herstellungsbeginn eines Gebäudes im Rahmen der § 6b EStG-Rücklage

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 6b EStG können Steuerpflichtige, die ein dort genanntes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens veräußern (unter weiteren Voraussetzungen) im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen. Auf diese Weise werden die aufgedeckten stillen Reserven zunächst der Besteuerung entzogen und es findet eine Art Steuerstundung statt, da die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neu angeschafften Wirtschaftsguts entsprechend gemindert werden.

Soweit im Jahr der Veräußerung kein entsprechender Abzug stattfindet oder stattfinden kann, kann in diesem Jahr eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden. Werden nun die im Gesetz genannten Wirtschaftsgüter in den folgenden vier Jahren angeschafft oder hergestellt, kann die Rücklage dann von deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgezogen werden. Eine sofortige und direkte Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven hat so nicht stattgefunden. Vereinfacht gesagt, geschieht dabei folgendes: Anstatt die aufgedeckten stillen Reserven zu versteuern, werden diese von der Abschreibungsbemessungsgrundlage des neuangeschafften Ersatzwirtschaftsgutes abgezogen, so dass sich hier das Abschreibungspotenzial exakt um diesen Betrag mindert. Auf Dauer verliert der Staat also keine Steuern (abgesehen von etwaigen Progressionseffekten), während der Steuerpflichtige von einer sofortigen Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven verschont bleibt und diese in ein neues Wirtschaftsgut investieren kann, anstatt dass sein Investitionsvolumen durch Steuern gemindert wird.

Entscheidend ist dabei, dass die Ersatzinvestition auch tatsächlich pünktlich innerhalb der vierjährigen Frist stattfindet. Diese grundsätzliche Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Ende des vierten Jahres des auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist.

Erst wenn eine Rücklage am Schluss des vierten Jahres bzw. bei Gebäuden, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt schon begonnen wurde, bis zum Schluss des sechsten Jahres noch vorhanden ist, muss die Rücklage in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufgelöst werden. Mangels einer Reinvestition in ein entsprechendes Ersatzwirtschaftsgut werden die seinerzeit aufgedeckten stillen Reserven dann versteuert.

Soweit es zu einer solchen gewinnerhöhenden Auflösung der gebildeten Rücklage kommt, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrages zu erhöhen.

Wie schon ansatzweise dargelegt, dient die Regelung des § 6b EStG dem Zweck, die aufgrund bestimmter Veräußerungsvorgänge freiwerdenden stillen Reserven steuerrechtlich nicht sofort zu erfassen, sondern sie auf eine Reinvestition zu übertragen. Die wichtigste Voraussetzung (welche in der Praxis am häufigsten problembehaftet ist) ist, dass die Übertragung innerhalb der vierjährigen oder im speziellen Fall der sechsjährigen Frist geschehen muss. Mit der vorgesehenen Verlängerung der grundsätzlich vierjährigen Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre soll berücksichtigt werden, dass die Herstellung von Gebäuden erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert. Die Verlängerung der Reinvestitionsfrist ist allerdings von den weiteren Voraussetzungen abhängig, dass innerhalb der allgemein geltenden Vierjahresfrist bereits mit der Herstellung des Reinvestitionsobjektes begonnen worden ist. Deshalb kann ein Steuerpflichtiger die Verlängerung der Reinvestitionsfrist nicht mit der Behauptung erreichen, er beabsichtige, die Rücklage auf ein Gebäude zu übertragen, welches noch hergestellt werden soll. Vielmehr muss die Absicht durch den Beginn der Herstellung vor Ablauf der Vierjahresfrist dokumentiert werden.

Mit Urteil vom 09.07.2019 macht der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 7/17 nun klar, dass ein entsprechender Herstellungsbeginn im Sinne der § 6b EStG-Rücklage bereits anzunehmen ist, wenn das konkrete Investitionsvorhaben „ins Werk gesetzt“ wurde. Dies hatte der Bundesfinanzhof schon in einer früheren Entscheidung vom 26.10.1989 unter dem Aktenzeichen IV R 38/88 herausgearbeitet.

Wann dieser Zeitpunkt ist, ist damit jedoch immer noch nicht abschließend geklärt, denn auch die obersten Finanzrichter der Republik sind der Meinung, dass der Zeitpunkt des Herstellungsbeginns auch vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen kann. Eine in der Praxis nicht zu unterschätzende Ungewissheit ist daher immer gegeben.

Ein tatsächlich sicheres Indiz (auch nach Auffassung der obersten Finanzrichter der Republik) für den Herstellungsbeginn ist die Stellung des Bauantrags. Dies gilt nur dann nicht, wenn das später tatsächlich hergestellte Gebäude nicht mit dem genehmigten Gebäude im Bauantrag übereinstimmt.

Tatsächlich muss aber auch das „ins Werk setzen“ und damit der Beginn der Herstellung im Zusammenhang mit der Rücklage nach § 6b EStG nicht zwingend mit der Stellung eines Bauantrags verbunden sein. Auch Handlungen in dessen Vorfeld können für die Verlängerung auf sechs Jahre schon ausreichen. Das große praktische Problem dabei: Selbst der Bundesfinanzhof gibt in seiner zuvor zitierten Entscheidung aus 2019 zu, dass Einzelheiten, wann von einem Herstellungsbeginn ausgegangen werden kann, bisher höchstrichterlich noch nicht endgültig geklärt sind.

Insoweit beendet der Bundesfinanzhof die Ungewissheit in bestimmten Fällen nicht. Lediglich stellt er klar, dass reine Vorbereitungsarbeiten in der Entwurfsphase noch nicht ausreichen, um von einem Beginn der Herstellung im Zusammenhang mit einer Rücklage nach § 6b EStG ausgehen zu können.

In der Praxis sollte daher weiterhin höchst sensibel mit der Thematik umgegangen werden, sodass einem später nicht vorgeworfen werden kann, dass bei Ablauf der Vierjahresfrist noch nicht mit der Herstellung des Gebäudes begonnen wurde.

Hinweis: Nahezu nebenbei stellt der Bundesfinanzhof in der 2019er Entscheidung auch noch klar, dass die Höhe des Gewinnzuschlags in Höhe von 6 % der aufgelösten Rücklage jedenfalls bis zum Jahr 2009 noch nicht verfassungswidrig ist.

Sowohl die Frage, wann der Herstellungsbeginn konkret vorliegt, als auch die Frage nach der Verfassungswidrigkeit des Gewinnzuschlags wird daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit in der zukünftigen Rechtsprechung weiterhin thematisiert werden (müssen).

7. Für Erben und Beschenkte: Zur Nichtigkeit eines Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung eines Grundbesitzwertes

Mit Urteil vom 12.09.2019 hat der dritte Senat des Finanzgerichtes Münster unter dem Aktenzeichen 3 K 22/17 F die Auffassung vertreten, dass ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung eines Grundbesitzwertes für Zwecke der Schenkungsteuer nichtig ist, wenn er nicht alle Feststellungsbeteiligten als Inhaltsadressat benennt.

Da zur Fortbildung des Rechts die Revision zugelassen wurde, welche auch seitens der Finanzverwaltung eingelegt und unter dem Aktenzeichen II R 41/19 anhängig ist, gewinnt die Argumentationskette der erstinstanzlichen Richter für vergleichbare Streitfälle enorm an Bedeutung. Dementsprechend soll der rote Faden der Argumentation im Folgenden dargelegt werden, damit dies in Rechtsbehelfsverfahren in vergleichbaren Fällen übernommen werden kann.

Nichtig ist ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 125 der Abgabenordnung (AO) ein Verwaltungsakt, der an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Verwaltungsakt inhaltlich nicht hinreichend bestimmt ist. Dabei ist die Angabe des Inhaltsadressaten konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts, denn es muss angegeben werden, wem gegenüber der vorliegende Einzelfall geregelt werden soll. Ist der Inhaltsadressat in einem Verwaltungsakt nicht hinreichend bestimmt angegeben, ist der Verwaltungsakt nichtig, ohne dass der Mangel der Einspruchsentscheidung geheilt werden könnte.

In diesem Zusammenhang hat bereits der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 30.09.2015 unter dem Aktenzeichen II R 31/13 ausgeführt, dass Feststellungsbescheide ebenso wie

Steuerbescheide hinreichend deutlich erkennen lassen müssen, für wen sie inhaltlich bestimmt sind. Die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes erfolgt gegenüber der Erbengemeinschaft in Vertretung für die Miterben. Inhaltsadressaten der Feststellung sind die Miterben, für deren Besteuerung der Grundbesitzwert von Bedeutung ist. Dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes bei mehreren Miterben muss daher klar und eindeutig entnommen werden können, gegen welche Beteiligten der Erbengemeinschaft sich die Feststellungen ganz konkret richten.

Inhaltsadressat eines Verwaltungsaktes ist dabei grundsätzlich derjenige, gegen den er sich richtet, für den er bestimmt ist und gegen den er wirken soll. Bei Steuerbescheiden ist dies der Steuerschuldner, bei Feststellungsbescheiden der Feststellungsbeteiligte, gegen den sich die Feststellungen richten. Feststellungsbescheide müssen ebenso wie Steuerbescheide hinreichend deutlich erkennen lassen, für wen sie inhaltlich bestimmt sind. Der Feststellungsbeteiligte ist dabei regelmäßig identisch mit demjenigen, dem der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung zuzurechnen ist.

Diese Zurechnung und damit die Bestimmung als Inhaltsadressat ist nach Auffassung des erkennenden Senats allein durch die Ausweisung der Klägerin als Eigentümerin des bewerteten Grundbesitzes im angefochtenen Bescheid nicht ausreichend erfolgt. Denn nur durch die (letztlich informatorische) Bezeichnung ihrer Position als Eigentümerin des Grundbesitzes lässt sich dem Bescheid nicht die Rechtsstellung der Klägerin als Beteiligte am Feststellungsverfahren entnehmen, an die dieser Bescheid gerichtet ist und für die sich zwar keine erbschaft- und schenkungsteuerlichen Folgen, jedoch verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten ergeben.

Weil daher in einem solchen Sachverhalt der Inhaltsadressat im angefochtenen Bescheid nicht hinreichend als derjenigen bezeichnet ist, dem der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist, ist der Bescheid insgesamt und vollumfänglich nichtig.

Hinweis: Auch wenn die Rechtslage hier aktuell noch nicht abschließend geklärt und das Verfahren in der Revision ist, sollten sich Steuerpflichtige in vergleichbaren Fällen auf die erstinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichtes Münster berufen und die oben genannte Argumentationskette übernehmen. Aus unserer Sicht stehen die Chancen hier überdurchschnittlich gut, dass auch der Bundesfinanzhof auf der Linie der ersten Instanz die Nichtigkeit erkennt.

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.