

Mandantenbrief

September 2021

Steuertermine

10.09. Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer Einkommensteuer Kirchensteuer Körperschaftsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 13.09. 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 Oktober 2021

11.10. Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 14.10. 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 September 2021

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für September ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 28.09.2021.

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtige: Liebhaberei auf Antrag bei kleinen Fotovoltaikanlagen	2
2. Für Immobilieneigentümer: Höhere Gebäude-Abschreibung durch kürzere Restnutzungsdauer	4
3. Für Unternehmer: Investitionsabzugsbetrag für Maschinenwerkzeuge bei Auftragsproduktion	7
4. Für alle Steuerpflichtigen: Was gehört alles zu den Nachlassregelungskosten?	9
5. Für Unternehmer: Zum Nachweis der ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen Nutzung eines PKW für betriebliche Zwecke	12
6. Für erbende Kinder: Eile ist geboten, um die Erbschaftsteuerbefreiung eines Familienheims zu erreichen!	13
7. Für Arbeitnehmer: Veräußerungserlös aus der Managementbeteiligung eines Arbeitnehmers – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen	15
8. Für Unternehmer: Verschonung beim Betriebsvermögen oder Abschmelzung des Abzugsbetrags	17

1. Für alle Steuerpflichtige: Liebhaberei auf Antrag bei kleinen Fotovoltaikanlagen

Von Liebhaberei spricht man im Steuerrecht immer dann, wenn der Steuerpflichtige keine Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Die ausgeübte Tätigkeit wird dann ausgeübt, weil man es gerne macht, aber nicht, um damit vordergründig Geld zu verdienen. Eine Liebhaberei liegt daher grundsätzlich immer dann vor, wenn mit der Tätigkeit dauerhaft Verluste erzielt werden.

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 2.6.2021 (Az: IV C 6 - S 2240/19/10006 :006) hat die Finanzverwaltung nun eine bis dato nicht bekannte Neuerung geschaffen. In Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten zur ertragsteuerlichen Behandlung kleiner Fotovoltaikanlagen und vergleichbarer Blockheizkraftwerke nämlich jetzt Regelungen, wonach man einen Antrag auf Liebhaberei stellen kann, sodass der komplette Sachverhalt überhaupt nicht mehr der Einkünfteerzielung unterworfen wird und dementsprechend auch nicht in der Steuererklärung behandelt werden muss.

Diese Regelung soll der Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens dienen, da bei Inanspruchnahme aufwändige und streitanfällige Ergebnisprognosen für die Beurteilung

der Gewinnerzielungsabsicht weder erstellt noch geprüft werden müssen. Die Zielsetzung ist daher schon einmal sehr löblich.

Es lohnt daher zumindest einmal genau hinzugucken, wann und für wen denn dieser Antrag auf Liebhaberei überhaupt möglich ist. So gelten die Regelungen für Fotovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 KW, die auf zu eigenen Wohnzwecken genutzten oder unentgeltlich überlassenen Ein- und Zweifamilienhäusern einschließlich Außenanlagen, also beispielsweise deren Garagen, installiert sind und nach dem 31.12.2003 in Betrieb genommen wurden.

Bei der Prüfung, ob es sich um ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Ein- oder Zweifamilienhaus handelt, ist ein eventuell vorhandenes häusliches Arbeitszimmer unbeachtlich, wie die Finanzverwaltung sehr generös darlegt. Gleiches soll übrigens für Räume gelten, die nur gelegentlich entgeltlich vermietet werden, wie es beispielsweise bei Gästezimmern oder sogenannten Messezimmern der Fall sein kann. Deren Unbeachtlichkeit gilt jedoch nur, wenn die Einnahmen aus der Vermietung 520 Euro im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten.

Ebenso gilt die Möglichkeit zum Antrag auf Liebhaberei auch für vergleichbare Blockheizkraftwerke. Vergleichbar sind im Zusammenhang hiermit solche mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 KW, wenn die übrigen Voraussetzungen (Ein- und Zweifamilienhaus etc.) ebenso gegeben sind.

Liegt also eine entsprechende Fotovoltaikanlage oder ein entsprechendes Blockheizkraftwerk vor, ist auf schriftlichen Antrag der steuerpflichtigen Person aus Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen offenen Veranlagungszeiträumen zu unterstellen, dass die entsprechende Fotovoltaikanlage bzw. das entsprechende Blockheizkraftwerk nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Es liegt insoweit grundsätzlich eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor, wobei der einmal gestellte Antrag auch für Folgejahre gilt.

Für Veranlagungszeiträume, in denen die materiellen Voraussetzungen mit Blick auf die Fotovoltaikanlage oder das Blockheizkraftwerke nicht vorliegen, also beispielsweise bei einer Nutzungsänderung oder einer entsprechenden Vergrößerung der Anlage, ist die Vereinfachungsregel unabhängig von der Erklärung des Steuerpflichtigen nicht anzuwenden. Der Steuerpflichtige ist dabei verpflichtet, den Wegfall etwaiger Voraussetzungen dem zuständigen Finanzamt sofort schriftlich mitzuteilen.

Veranlagte Gewinne und Verluste aus zurückliegenden Veranlagungszeiträumen, die verfahrensrechtlich noch änderbar sind, sind dann nicht mehr zu berücksichtigen (beispielsweise unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig durchgeführte Veranlagungen). In diesen Fällen ist eine Anlage EUR für den Betrieb der Fotovoltaikanlage bzw. des Blockheizkraftwerks für alle offenen Veranlagungszeiträumen nicht mehr abzugeben.

Unabhängig von der hier getroffenen Vereinfachungsvorschrift mittels Antrag auf Liebhaberei bleibt es dem Steuerpflichtigen natürlich vollkommen unbenommen, eine Gewinnerzielungsabsicht nachzuweisen und dann noch entsprechend (anfängliche) Verluste auch steuermindernd mit anderen Einkunftsarten zu verrechnen. Beim Nachweis sind selbstverständlich die Vorgaben der Finanzverwaltung zu beachten.

Gleiches gilt, wenn ein Steuerpflichtiger von dem zuvor geschilderten Wahlrecht keinen Gebrauch macht. Auch dann ist die Gewinnerzielungsabsicht nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen.

Hinweis: Wer tatsächlich bei seiner Fotovoltaikanlage niemals eine Gewinnerzielungsabsicht gehabt hat, profitiert sicher von dem Verwaltungserlass. Dies gilt umso mehr, als dass aus der Anlage tatsächlich und permanent Gewinne erzielt werden, die ansonsten versteuert werden müssen.

2. Für Immobilieneigentümer: Höhere Gebäudeabschreibung durch kürzere Restnutzungsdauer

Kraft gesetzlicher Regelung ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Dies ist die Grundregel der Abschreibung, die alle Wirtschaftsgüter betrifft.

Abweichend davon sind bei Gebäuden besondere Abschreibungsregelungen anzuwenden. So sind Gebäude regelmäßig mit 2 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Abschreibung steuermindernd zu berücksichtigen. Anstelle dieser zweiprozentigen Abschreibung können jedoch auch nach § 7 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entsprechend der tatsächlichen Nutzungsdauer Abschreibungen vorgenommen werden, sofern die tatsächliche Nutzungsdauer weniger als 50 Jahre beträgt.

Für Immobilieneigentümer und hier insbesondere für solche, die die Immobilie zur Einkünfterzielung nutzen, beispielsweise zur Vermietung und Verpachtung, kann daher eine höhere Gebäudeabschreibung von Bedeutung sein. Die direkte Folge wären nämlich geringere Steuern, weshalb es sich durchaus lohnt, sich mit dieser Thematik zu beschäftigen.

Die Nutzungsdauer eines Gebäudes ist dabei im Rahmen der Abschreibungsregelungen der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. So bereits geregelt in § 11 c Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV). Was viele nicht wissen: Die Nutzungsdauer ist dabei im Regelfall im Wege der Schätzung vorzunehmen, da zumindest auch ungewisse künftige Ergebnisse zu beurteilen sind.

Die zu schätzende Nutzungsdauer wird im Weiteren nach ständiger Rechtsprechung durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können, bestimmt. Auszugehen ist von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abgenutzt. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, kann sich der Steuerpflichtige hierauf berufen. So bereits auch der Bundesfinanzhof in einem Urteil vom 4.3.2008 unter dem Aktenzeichen IX R 16/07. Inhaltlich ging es dabei darum, dass eine einheitliche

Abschreibung der Herstellungskosten von Gebäuden nicht gegeben ist, wenn ein Teil der Gebäude einem kürzeren wirtschaftlichen Verbrauch unterliegt.

Im Regelfall dürfte somit die Frage nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer zu stellen sein, da diese denknötwendig jedenfalls nicht länger als die technische Nutzungsdauer sein kann. Wann im Einzelfall eine kürzere Nutzungsdauer tatsächlich vorliegt, ist dabei eine Frage der tatrichterlichen Würdigung. So die ständige Rechtsprechung und bereits seinerzeit der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 28.9.1971 unter dem Aktenzeichen VIII R 73/68.

Fraglich war nun in einer Entscheidung vom 12.7.2019 beim Finanzgericht Düsseldorf unter dem Aktenzeichen 3 K 3307/2 16 F, wie denn eine entsprechend kürzere Nutzungsdauer tatsächlich ermittelt werden kann. Der erkennende Senat aus Düsseldorf vertritt dabei unter dem Strich die Auffassung, dass das Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen gemäß Anlage 4 der Sachwertrichtlinie durchaus ein geeignetes Verfahren zur Ermittlung der verbleibenden Nutzungsdauer darstellt.

Der Argumentation des Finanzamtes, wonach die Anwendung eines typisierten Modells zur Ableitung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes grundsätzlich abgelehnt wird, weil das Verfahren im Rahmen der Gebäudesachwertermittlung und damit für Zwecke der Verkehrswertermittlung Anwendung findet und dementsprechend nicht auf die Abschreibungsregelungen des Einkommensteuergesetzes übertragbar ist, erteilt das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf eine klare Absage.

Zwar ist es zutreffend, so die erstinstanzlichen Richter aus Düsseldorf, dass die Ermittlung der Restnutzungsdauer im Rahmen der Verkehrswertermittlung lediglich notwendiger Zwischenschritt zur Feststellung des Gebäudewertes ist. Im Rahmen der Abschreibungsregelungen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG stellt dies hingegen den Hauptzweck dar. Hieraus vermag der erkennende Senat des FG Düsseldorf keine Unterscheidung zwischen der Restnutzungsdauer im Sinne der Abschreibungsregelungen und der Restnutzungsdauer im Sinne der Immobilienwertverordnung zu konstruieren.

Dies ist dabei leider nicht unumstritten, denn eine andere Auffassung vertritt beispielsweise das Finanzgericht Köln in einer früheren Entscheidung mit Urteil vom 30.6.2016 unter dem Aktenzeichen 11 K 3657/14. Dem folgen die Richter aus der Nachbarstadt jedoch aktuell erfreulicherweise nicht.

Vielmehr vertreten die Düsseldorfer Richter die Meinung, dass der Begriff der verbleibenden Nutzungsdauer, also die Restnutzungsdauer, trotz Notwendigkeit der Schätzung in beiden Zusammenhängen keine abweichend zu ermittelnde Fiktion ist. Vielmehr ist beide Male die Frage zu beantworten, wie viele Jahre das Gebäude im bestehenden Zustand voraussichtlich noch wirtschaftliche Verwendung finden kann. Dies ist bei der Frage nach dem Verkehrswert ebenso von entscheidender Bedeutung, wie bei der Frage nach der sachgerechten Verteilung des Aufwandes.

Da mit Blick auf eine kürzere Nutzungsdauer für die Abschreibung eben nicht nur auf die verbleibende technische Nutzungsdauer abzustellen ist, sondern sich der Steuerpflichtige ebenso auf eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer berufen kann, ist für die Düsseldorfer Richter überhaupt nicht nachvollziehbar, inwiefern es eine von der wirtschaftlichen Nutzungsdauer unter Verkehrswertgesichtspunkten abweichende wirtschaftliche Nutzungsdauer unter einkommensteuerlichen Gesichtspunkten geben könnte und wie diese zu bestimmen sein sollte.

Da die einkommensteuerliche Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit der Erbringung des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer eröffnet, muss dieser Nachweis nach Auffassung des erstinstanzlichen Finanzgerichtes Düsseldorf jedenfalls unter Anwendung einer gutachterlich anerkannten Methodik zu erbringen sein.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung sind die Düsseldorfer Richter dabei sogar der Auffassung, dass ein Bausubstanzgutachten für die Ermittlung der Nutzungsdauer eines Gebäudes kein sachgerechtes Verfahren darstellt. Dabei hinterfragen die Richter bereits, was im Einzelnen mit dem Begriff „Bausubstanzgutachten“ ausgedrückt werden soll.

Nach alledem kommt das erstinstanzliche Finanzgericht in seiner oben bereits zitierten Entscheidung vom 12.7.2019 zu dem Schluss, dass das Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen gemäß Anlage 4 der Sachwertrichtlinie ein geeignetes Verfahren zur Ermittlung der kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes im Rahmen der Abschreibungsbemessung nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist.

Ganz ausdrücklich halten die Richter ein Bausubstanzgutachten nicht für erforderlich oder mehr noch sogar für untauglich für diese Zwecke. Ebenso stellt das Verfahren zur Ermittlung des Abnutzungsvorrats von Baustoffen kein sachgerechtes Verfahren für die Ermittlung der Nutzungsdauer eines Gebäudes dar.

Tipp: Eine Restnutzungsdauer ist anhand des Berechnungsmodells in Anlage 4 der Sachwertrichtlinie relativ einfach zu ermitteln. Wer hier zu dem Ergebnis gelangt, dass seine Restnutzungsdauer deutlich unter der im Gesetz standardisiert vorgegebenen Nutzungsdauer liegt, sollte im Zuge der Abschnittsbesteuerung das Finanzamt darauf hinweisen, dass eine höhere Abschreibung stattfinden muss.

Im Ergebnis ist dabei also schlicht Abschreibung unterblieben. Diese kann in der Weise nachgeholt werden, dass die noch nicht abgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Buchwerte) entsprechend der bei dem Wirtschaftsgut aufgewandten Abzugsmethode auf die verbleibende Restnutzungsdauer verteilt werden. Dies hat bereits vor geraumer Zeit der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 20.2.1967 unter dem Aktenzeichen VI R 295/66 klargestellt.

Hinweis: Leider ist der Kampf um eine kürzere Restnutzungsdauer damit jedoch noch nicht gewonnen. Wie nicht anders zu erwarten war, hat die Finanzverwaltung nämlich den Revisionszug zum Bundesfinanzhof bestiegen und diesem die Frage vorgelegt, ob das Berechnungsmodell der Anlage 4 der Sachwertrichtlinie tatsächlich ein geeignetes Nachweisverfahren für eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes ist.

Unter dem Aktenzeichen IX R 25/19 wird daher weiter verhandelt und es bleibt zu hoffen, dass auch die obersten Finanzrichter des Bundesfinanzhofs die durchaus pragmatische und zu begrüßende Auffassung ihrer erstinstanzlichen Kollegen aus Düsseldorf bestätigen. Für Immobilienbesitzer, insbesondere Vermieter, wird es dann zunehmend einfacher darzulegen, dass die

Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf eine kürzere Nutzungsdauer verteilt werden können.

Die Entscheidung bleibt daher mit Spannung abzuwarten und wir werden dann sicherlich darüber berichten.

3. Für Unternehmer: Investitionsabzugsbetrag für Maschinenwerkzeuge bei Auftragsproduktion

Aufgrund der Regelung des § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) konnten Steuerpflichtigen im Streitjahr für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens unter den weiter in der Vorschrift aufgeführten Voraussetzungen bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen. Bei der Regelung spricht man landläufig vom sogenannten Investitionsabzugsbetrag.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags ist unter anderem, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen.

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes ist der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommen Investitionsbedarf in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung darf dabei den ursprünglich abgezogenen Betrag nicht übersteigen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes können um bis zu 40 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung, gewinnmindernd abgesetzt werden. Die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung und Sonderabschreibung sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten verringert sich entsprechend.

Weiterhin kann ausweislich der Regelung in § 7g Abs. 5 EStG bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter anderem im Jahr der Anschaffung oder Herstellung neben der normalen Absetzung für Abnutzung auch eine Sonderabschreibung bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten Anspruch genommen werden. Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Sonderabschreibung ist unter anderem, dass das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. So konkret geregelt in § 7g Abs. 6 Nummer 2 EStG.

Wird das Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind der Abzug sowie die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung rückgängig zu machen. Ebenso ist unter diesen Voraussetzungen die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG rückgängig zu machen.

Im vorliegenden Streitfall beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 16/18 war hinsichtlich der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags die allein streitige Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich nutzt.

Mit dieser Bestimmung soll eine dauerhafte zeitliche und räumliche Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb des Investors sichergestellt werden, wie der Bundesfinanzhof bereits in seiner Entscheidung vom 28.2.2013 unter dem Aktenzeichen III R 6/12 klargestellt hat. Dementsprechend ist die (langfristige) Vermietung von Wirtschaftsgütern von der Begünstigung des Investitionsabzugsbetrags grundsätzlich ausgeschlossen, wie auch schon der seinerzeitigen Bundestagsdrucksache zu entnehmen ist.

Eine solche langfristige Vermietung wird angenommen, wenn das Wirtschaftsgut einem anderen für mehr als drei Monate entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird, wie die Finanzverwaltung in ihrem Erlass vom 20.11.2013 unter dem Aktenzeichen IV C 6 - S 2139 festgelegt hat.

Die einem anderen Betrieb überlassene Wirtschaftsgüter sind danach nur bei einer kurzfristigen Überlassung von bis zu drei Monaten weiterhin dem Betrieb bzw. der Betriebsstätte des Investors zuzurechnen, weil dieser nach kurzer Zeit wieder über die überlassenen Wirtschaftsgüter tatsächlich verfügen kann. Bei langfristiger Überlassung verbleiben die Wirtschaftsgüter dagegen in dem Betrieb bzw. der Betriebsstätte des Nutzungsberechtigten. Diese Auffassung entspricht dabei der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, so beispielsweise Urteil vom 28.2.2013 unter dem Aktenzeichen III R 6/12.

Vor diesem Hintergrund ist jedoch der Bundesfinanzhof der Ansicht, dass eine den Investitionsabzugsbetrag ausschließende langfristige Nutzungsüberlassung nur dann vorliegt, wenn das Wirtschaftsgut einem anderen entgeltlich oder unentgeltlich zur grundsätzlich eigenverantwortlichen Nutzung überlassen wird, wie dies typisch für die Überlassung eines Wirtschaftsguts im Rahmen eines Miet-, Pacht- oder Leihverhältnisses ist.

Die mit der Voraussetzung einer Nutzung in einer Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen geforderte räumliche Bindung des Wirtschaftsguts an den Betrieb des Investors zeigt sich insbesondere darin, dass der Investor die tatsächliche Gewalt über das Wirtschaftsgut hat oder - im Fall der kurzfristigen Nutzungsüberlassung - jedenfalls innerhalb kurzer Zeit wiedererlangt. Das Wirtschaftsgut bleibt damit im „Einflussbereich“ des Steuerpflichtigen und behält dadurch die erforderliche räumliche Bindung zu seinem Betrieb. Das ist nicht mehr der Fall, wenn das Wirtschaftsgut langfristig an einen anderen überlassen wird und dieser, wie im Fall eines Miet-, Pacht- oder Leihvertrags, das Wirtschaftsgut in dieser Zeit zu eigenen Zwecken nutzen und den Nutzungsüberlassenden von der Nutzung des Wirtschaftsguts und damit auch von der tatsächlichen Gewalt über das Wirtschaftsgut langfristig ausschließen kann.

Bei langfristiger Überlassung verbleiben die Wirtschaftsgüter daher im Betrieb bzw. der Betriebsstätte des Nutzungsberechtigten, unabhängig davon, ob der Investor den Einsatz der überlassenen Wirtschaftsgüter z.B. durch bestimmte Weisungsmöglichkeiten, Zutritts- oder Kontrollbefugnisse beeinflussen kann. So auch der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 30.6.2005 unter dem Aktenzeichen III R 47/03.

Anders war jedoch der Fall, der dem Bundesfinanzhof unter dem oben bereits zitierten Aktenzeichen IV R 16/18 vorlag. Zwar verblieben die infrage stehenden Werkzeuge auch hier mehr als drei Monate bei einem Dritten, allerdings waren sie gerade nicht zu dessen Nutzung zu eigenen Zwecken bestimmt gewesen bzw. dieser war nicht dazu berechtigt. Die Werkzeuge durften ausschließlich für die Produktion der von der Klägerin in ihrem Betrieb benötigten Teile eingesetzt werden. Eine anderweitige Nutzung der Werkzeuge war vertraglich untersagt. Insoweit hatte der Dritte gegenüber der Klägerin auch kein Besitzrecht, sondern war ganz im Gegensatz dazu zur jederzeitigen Herausgabe der Werkzeuge auf Verlangen der Klägerin verpflichtet.

Anders als im Fall einer langfristigen Nutzungsüberlassung aufgrund eines Miet-, Pacht- oder Leihvertrages hat die Klägerin daher jederzeit die Möglichkeit, die tatsächliche Gewalt über die Werkzeuge innerhalb kurzer Zeit wiederzuerlangen. Die Werkzeuge werden zwischen ihrem jeweiligen Einsatz von dem Dritten für die Klägerin lediglich verwahrt, um der Klägerin die Kosten und Risiken des jeweiligen Transports zu ersparen. Diese Umstände rechtfertigen es nach der erfreulichen Ansicht des Bundesfinanzhofs, noch von einer Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Betrieb der Klägerin auszugehen. Insoweit ist der erforderliche räumliche Bezug des Wirtschaftsguts zum Betrieb des Investors funktional zu verstehen, wie auch zahlreichen Gesetzeskommentaren zu entnehmen ist.

Daher bestätigte der Bundesfinanzhof die Vorinstanz in Form des Niedersächsischen Finanzgerichtes und entschied mit Urteil vom 3.12.2020 unter dem Aktenzeichen IV R 16/18, dass ein Wirtschaftsgut des Investors auch dann noch in einer Betriebsstätte des Betriebs des Investors ausschließlich betrieblich genutzt wird, wenn es in dem Betrieb eines anderen ausschließlich als Werkzeug zur Herstellung von durch den Investor in Auftrag gegebenen Teilen eingesetzt und in der restlichen Zeit dort für den Investor lediglich verwahrt wird.

4. Für alle Steuerpflichtigen: Was gehört alles zu den Nachlassregelungskosten?

Das Erbschaftsteuergesetz besteuert die Bereicherung des Erwerbers. Ausweislich der gesetzlichen Vorschriften gilt daher als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. Beim Erwerb von Todes wegen gilt als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung des Erbschaftsteuergesetzes unterliegt, die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden. Zu diesen Nachlassverbindlichkeiten zählen unter anderem ausweislich der Regelung des § 10 Abs. 5 Nummer 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) die sogenannten Erblasserschulden. Nach § 10 Abs. 5 Nummer 3 ErbStG gehören dazu ebenso die sogenannten sonstigen Nachlassverbindlichkeiten. Soweit die erste Einordnung. Fraglich bleibt für den nächsten Schritt, was sich nun konkret hinter den genannten Begriffen verbirgt.

Erblasserschulden sind unter anderem diejenigen, die vom Erblasser herrühren, soweit sie nicht bereits in einer betrieblichen Bewertungseinheit aufgefangen sind und im Todeszeitpunkt auch wirklich eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben.

Als Nachlassverbindlichkeiten sind Kosten abzugsfähig, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen.

Davon aber strikt abzugrenzen: Kosten für die Verwaltung des Nachlasses. Sie sind ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 10 Abs. 5 Nummer 3 Satz 3 ErbStG nicht abzugsfähig.

Der Begriff „Kosten der Regelung des Nachlasses“ ist dabei ausweislich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs breit auszulegen. Er umfasst die Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses einschließlich Bewirtungskosten, aber auch alle Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen, wie der Bundesfinanzhof schon in seiner Entscheidung vom 11.1.1961 unter dem Aktenzeichen II 155/59 U klargestellt hat. Zu den Nachlassregelungskosten können zudem noch bestimmte Kosten gehören, die durch die Tilgung von Erblässerschulden entstehen.

Es ist dabei unschädlich, und insbesondere bei Nachlassabwicklungskosten oder Nachlassregelungskosten bzw. Nachlassverteilungskosten sogar typisch, dass der Erbe selbst die Kosten ausgelöst hat. Unerheblich für den steuerlichen Abzug ist auch, ob eine kostengünstigere Lösung möglich gewesen wäre. Insbesondere im Zusammenhang mit einer durch den Erblasser angeordneten Regelung des Nachlasses ist es anerkannt, dass es auf kostengünstigere Optionen nicht ankommt, wie seinerseits bereits der Bundesfinanzhof in einem Urteil vom 28.6.1995 unter dem Aktenzeichen II R 89/92 herausgearbeitet hat.

Wichtiger ist hingegen, dass die Nachlassverbindlichkeiten in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen stehen und nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses anfallen. Der Grund: Während die als Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigenden Kosten in Bezug auf den Erwerb von Todes wegen Erwerbserwerb darstellend, sind die Kosten für die Verwaltung des Nachlasses bereits Verwendungsaufwand, der erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich ist und somit nicht steuermindernd eingesetzt werden kann.

Zu diesen Verwaltungskosten gehören Kosten, die nur dazu dienen, den Nachlass zu erhalten, zu nutzen und zu mehren oder das Vermögen zu verwerten. Dazu gehören etwa die Erfüllung laufender Verpflichtungen, aber auch die bei der Veräußerung von Nachlassgegenständen zum Zwecke der Verwertung entstehenden Kosten, etwa Ablösebeträge an Mieter zwecks Grundstücksverkäufen oder Ähnlichem.

Die Abgrenzung zwischen den Kosten der Nachlassregelung und Kosten der Nachlassverwaltung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. So wie die Nachlassverbindlichkeiten einen unmittelbaren Zusammenhang der Kosten mit dem jeweiligen Abzugstatbestand verlangen, liegen Kosten der Nachlassverwaltung dann vor, wenn dieser fehlt.

Die darin liegende Zäsur zwischen Erwerbserlangungskosten und Nachlassverwaltungskosten ist indes kein für den jeweiligen Erbfall und auch kein für alle Nachlassverbindlichkeiten gleich zu definierender, einheitlicher und feststehender Zeitpunkt. Sie markiert vielmehr eine inhaltliche Grenze zwischen den nachlassspezifischen Kosten auf der einen Seite und denjenigen Kosten auf der anderen Seite, die ihrer Art nach ebenso anfallen können, wenn die Gegenstände, um die es geht, sich nicht oder nicht mehr in einem Nachlass befinden. In diesem Fall ist der durch das Tatbestandsmerkmal „unmittelbar“ gekennzeichnete Veranlassungszusammenhang nämlich unterbrochen.

Bei Verfahrenskosten ist auf die Frage abzustellen, ob Ungewissheit über den Umfang des Nachlasses besteht. Macht der Erbe gerichtlich wirklich oder vermeintlich zum Nachlass gehörende Ansprüche geltend, so liegen Nachlassregelungskosten vor, wenn die Klage eines Erben dazu dient, das Bestehen nachlasszugehöriger Ansprüche des Erblassers und damit den Umfang des Nachlasses zu klären oder die Herausgabe von Nachlassgegenständen durch Dritte zu erwirken.

Herrscht hingegen Gewissheit über Umfang und Zusammensetzung des Nachlasses und hat der Erbe die Nachlassgegenstände in Besitz genommen, endet der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Erhaltung, Mehrung, Nutzung oder Verwertung des Nachlassvermögens entstehen, sind keine Nachlassverbindlichkeiten.

Umgekehrt können die Kosten von gerichtlichen oder behördlichen Verfahren Nachlassregelungskosten sein, wenn sie dazu dienen, das Bestehen wirklich oder vermeintlich zum Nachlass gehörender Verbindlichkeiten des Erblassers und damit den Umfang des Nachlasses zu klären oder Ansprüche Dritter abzuwehren. Herrscht hingegen Gewissheit über Umfang und Zusammensetzung des Nachlasses einschließlich des Umfangs der Verbindlichkeiten, endet der sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Tilgung der Verbindlichkeiten entstehen, sind ihrerseits keine Nachlassverbindlichkeiten.

Vor diesem Hintergrund kommt der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 14.10.2020 unter dem Aktenzeichen II R 30/19 zu dem Schluss, dass Steuerberatungskosten des Erben für die Nacherklärung von Steuern, die der Erblasser hinterzogen hat, als Nachlassregelungskosten abzugsfähig sind.

Damit widerspricht der Bundesfinanzhof auch dem gleichlautenden Ländererlass vom 11.12.2015 und somit der Linie des Fiskus. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung vertritt der Bundesfinanzhof die Auffassung, dass der Steuerberater beauftragt wurde, um Steuererklärungen für solche Steuerverbindlichkeiten abzugeben, die vom Erblasser herrührenden und damit dem Grunde nach Nachlassverbindlichkeiten darstellen.

Bei etwaigen Räumungskosten sieht es schon anders aus, und die Einordnung ist auch durchaus schwieriger. Dies lässt sich schon daran erkennen, dass im vorliegenden Fall das erstinstanzliche Finanzgericht in diesem Punkt eine andere Auffassung als der Bundesfinanzhof vertreten hat, weil es seine Betrachtung allein auf die Wohnung als Nachlassgegenstand konzentriert hat. Der Aufwand für die Räumung einer vom Erblasser selbst bewohnten Wohnung wäre Teil der Nachlassverwertung, wenn er sich nur auf die Eigenschaft der Wohnung als Nachlassgegenstand bezöge. Eigentum und Besitz der Klägerin als Alleinerbin waren geklärt, während die Kosten für das Herrichten der Wohnung zwecks Verkauf, Vermietung oder Selbstnutzung zur Verwertung und damit zur Verwaltung des Nachlasses gehören. Die Grenze zwischen Erwerbserlangungskosten und Nachlassverwaltungskosten wäre überschritten.

Im zu entscheidenden Fall liegen aber Nachlassregelungskosten vor, weil die Auflösung des Haushalts des Erblassers nicht zuletzt darauf gerichtet ist, mit der persönlichen Habe des Erblassers zweckentsprechend zu verfahren. Nicht nur die Wohnung, sondern auch die in der Wohnung befindlichen persönlichen Gegenstände des Erblassers können zum Nachlass gehören, müssen dies aber nicht. Regelmäßig sind sie in das Eigentum des Erben übergegangen, können aber auch geliehen oder gemietet und damit an Dritte herauszugeben sein. Es gehört zur tatsächlichen Feststellung des Nachlasses, hierüber

Gewissheit zu erlangen, und damit zur Nachlassregelung, für alle Einzelteile des Hausrats zu entscheiden, wie damit zu verfahren ist, ob Herausgabepflichten zu bedienen sind und ob, in welcher Art und durch wen der Hausrat weiterverwendet werden kann. Die Durchsicht des gesamten Hausrats ist aber wesentlicher Bestandteil der hier umstrittenen Räumung. Die Grenze zwischen der Nachlassregelung und der Nachlassverwaltung ist noch nicht überschritten. Diese Maßnahme beruht unmittelbar auf dem Erbfall, ist ohne Erbfall in dieser Form nahezu nicht denkbar und begründet insofern im vorliegenden Sachverhalt nachlassspezifischen Aufwand.

5. Für Unternehmer: Zum Nachweis der ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen Nutzung eines PKW für betriebliche Zwecke

Das erstinstanzliche Finanzgericht Berlin-Brandenburg urteilt in seiner Entscheidung vom 13.6.2018 unter dem Aktenzeichen 7 K 7287/16, dass ein Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß ist, wenn zur Angabe der Fahrziele nicht aus sich selbst heraus verständliche Abkürzungen verwendet werden, die Einträge grundsätzlich nur den gegebenenfalls zu einer Postleitzahl zugeordneten Straßennamen ohne Angabe der Hausnummer enthalten und sich die genauen Adressangaben auch nicht aus anderen, ausnahmsweise zur Ergänzung eines Fahrtenbuchs heranzuziehenden Unterlagen, wie Abkürzungsverzeichnissen oder Kundenlisten, ergeben.

Mit dieser isoliert betrachteten Aussage hat das erstinstanzliche Finanzgericht Berlin-Brandenburg sicherlich Recht. Definitiv wird auch die höchstrichterliche Rechtsprechung in ihren ständigen Entscheidungen zu dem Ergebnis kommen, dass aufgrund der aufgeführten Mängel ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht mehr gegeben ist.

In diesem Zusammenhang muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass es im vorliegenden Streitfall nicht darum ging, die Anwendung der Ein-Prozent-Regelung zur Besteuerung des Privatanteils des Firmenwagens zu vermeiden. Dies ist sicherlich nur möglich, wenn auch tatsächlich ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch gegeben ist. Vorliegend ging es jedoch im Zusammenhang mit der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags für den Firmenwagen um die Frage des betrieblichen Nutzungsanteils.

Voraussetzung für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ist es nämlich, dass das Wirtschaftsgut, vorliegend der Firmenwagen, mindestens bis zum Ende des Jahres, das auf die Investitionen folgt, ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Ausschließlich bedeutet 100 %. Was fast ausschließlich bedeutet, ist ebenfalls durch frühere höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt. So stellt auch das Finanzgericht Berlin Brandenburg richtigerweise fest, dass im Zusammenhang mit der Bildung eines Investitionsabzugsbetrages eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung des begünstigten Wirtschaftsguts (vorliegend des Firmenwagens) gegeben ist, wenn die Nutzung zu betrieblichen Zwecken in den oben schon erwähnten Zeiträumen mindestens 90 % beträgt.

Bis zu diesem Zeitpunkt kann der Entscheidung aus Berlin-Brandenburg vollständig zugestimmt werden. Allerdings gehen die erstinstanzlichen Richter noch einen entscheidenden Schritt weiter - und dies ist falsch.

Die erstinstanzlichen Richter vertreten nämlich weitergehend die Auffassung, dass im Zusammenhang mit dem Investitionsabzugsbetrag beim Firmenwagen die betriebliche Nutzung mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nachzuweisen ist. Diese Auffassung wird auch regelmäßig von den Finanzämtern vertreten und scheint in der Finanzverwaltung eine breite Mehrheit zu haben. Eine nachvollziehbare Rechtsgrundlage hierfür ist hingegen nicht ersichtlich.

In der Revision gegen die Entscheidung aus Berlin-Brandenburg hat daher der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 15.7.2020 unter dem Aktenzeichen III R 62/19 erfreulicherweise klargestellt, dass die gesetzliche Regelung rund um den Investitionsabzugsbetrag in § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) keine konkreten Vorgaben für den Nachweis enthält.

Die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung bei einem Pkw lässt sich zwar aus einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch belegen, dies bedeutet jedoch nicht, dass dies auch unbedingt in diesem Zusammenhang nötig ist.

Nach Auffassung der obersten Finanzrichter der Republik beim Bundesfinanzhof ist nämlich der Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines Pkws im Rahmen der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nicht auf ordnungsgemäße Fahrtenbücher beschränkt. Tatsächlich kann er auch durch andere Beweismittel geführt werden.

Insoweit ist die Entscheidung des Bundesfinanzhofs sehr erfreulich, zumal die Richter im Rahmen ihrer Urteilsbegründung auch darlegen, dass die Beweismittel auch noch im Einspruchs- oder Klageverfahren nachgereicht werden können. Insoweit sind schon an dieser Stelle wesentlich geringere Anforderungen an den Nachweis gegeben. Bei einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch müssen die Angaben nämlich zeitnah geführt werden, sonst kann man das „ordnungsgemäß“ schon streichen!

6. Für erbende Kinder: Eile ist geboten, um die Erbschaftsteuerbefreiung eines Familienheims zu erreichen!

Ausweislich der Regelung in § 13 Abs. 1 Nummer 4 c Satz 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) ist die Erbschaft einer vom Erblasser genutzten Immobilie, sprich dem Familienheim, unter den dort genannten Voraussetzungen steuerfrei. Konkret ist damit unter anderem der Erwerb von Todes wegen des Eigentums an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück durch Kinder steuerfrei, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist. Die Steuerfreiheit ist dabei auf eine Wohnfläche von 200 Quadratmeter begrenzt.

In der Praxis ist immer wieder umstritten, was denn in diesem Zusammenhang „unverzüglich“ bedeutet und wie restriktiv dieses Tatbestandsmerkmal ausgelegt werden muss. Dazu hat aktuell das Finanzgericht Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 10.3.2021 unter dem Aktenzeichen 4 K 2245/19 Erb eine Aussage getroffen:

Um die Wohnung unverzüglich, das bedeutet also ohne schuldhaftes Zögern, zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke zu bestimmen, muss der Erwerber innerhalb einer

angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung der Wohnung fassen und dann natürlich auch durch den Einzug in die Wohnung tatsächlich umsetzen. Dies hat bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 23.6.2015 unter dem Aktenzeichen II R 39/13 so herausgearbeitet.

Das Finanzgericht Münster hat in einem Urteil vom 24.10.2019 unter dem Aktenzeichen 3 K 3184/17 Erb weiterhin skizziert, dass die bloße Absicht der Selbstnutzung ebenso unzureichend ist wie die Vornahme von Vorbereitungsmaßnahmen, etwa Renovierungsarbeiten. Es muss also tatsächlich zur Selbstnutzung kommen, sonst klappt es nicht mit der Steuerbefreiung.

Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann zwar eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände rund um den Einflussbereich des Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen, sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Zu solchen Verzögerungen kann beispielsweise eine Renovierung der Wohnung gehören. Eine solche Verzögerung ist ihm beispielsweise nicht anzulasten, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel der Wohnung entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss.

Insgesamt gilt dabei jedoch der Merksatz: Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug des Erwerbers in die Wohnung ist, desto höhere Anforderungen sind an die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke zu stellen. So auch definiert in dem oben bereits zitierten Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.6.2015.

Zudem ist eine restriktive Auslegung der Vorschrift geboten, um im Blick auf bestehende verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Steuerbefreiung eine Begünstigung zu vermeiden, wie der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 28.5.2019 unter dem Aktenzeichen II R 37/60 mit weiteren Nennungen in der Rechtsprechung herausgearbeitet hat.

Ebenso hat insoweit das Finanzgericht Nürnberg durch sein Urteil vom 4.4.2018 unter dem Aktenzeichen 4 K 476/16 bereits dargelegt, dass eine restriktive Auslegung der Vorschrift schon deshalb erforderlich ist, weil der Erwerber es andernfalls in der Hand hätte, den durch die Behaltefrist vorgesehenen Zeitraum der Eigennutzung von mindestens zehn Jahren durch eine erheblich verzögerte Selbstnutzung zu verkürzen.

Auf Basis dieser Grundsätze kommt das erkennende Finanzgericht Düsseldorf aufgrund der oben bereits zitierten Entscheidung zu dem Schluss, dass der Erwerb einer vom Erblasser als Teil seines Grundvermögens genutzten Wohnung mangels der unverzüglichen Bestimmung zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht steuerfrei ist, wenn der Entschluss zur Selbstnutzung der Wohnung aufgrund im Einflussbereich des Erwerbers liegender und vorhersehbarer Umstände erst 18 Monate nach dem Erbfall umgesetzt wird.

Im zugrunde liegenden Sachverhalt war die Verzögerung eingetreten, weil es zunächst erforderlich war, die Wohnung zu räumen und dann entsprechende Renovierungsmaßnahmen durchzuführen. Dies zählt jedoch allein als Entschuldigung

nicht, wie die erstinstanzlichen Richter aus Düsseldorf vorliegend bekräftigten. Eile kann daher durchaus im Einzelfall geboten sein.

7. Für Arbeitnehmer: Veräußerungserlös aus der Managementbeteiligung eines Arbeitnehmers – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten mit der gesetzlichen Regelung in § 20 Absatz 8 des Einkommensteuergesetzes (EStG) das sogenannte Subsidiaritätsprinzip. Dieses ist jedoch nur als begrenzte Kollisionsregelung zu verstehen, wonach Einkünfte aus Kapitalvermögen den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbstständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, wenn sie zu diesen Einkünften gehören.

Für die Abgrenzung von Kapitaleinkünften zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs diejenige der Einkunftsarten maßgebend, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt. So bereits schon die Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Urteil vom 5.11.2013 unter dem Aktenzeichen VIII R 20/11. Im Urteilsfall ging es um die Frage, ob Arbeitslohn im Zusammenhang mit der Veräußerung von Genussrechten vorliegt. Der Bundesfinanzhof entschied bereits seinerzeit: Kann der Arbeitnehmer die von seinem Arbeitgeber erworbenen Genussrechte nur dadurch verwerten, dass er sie nach Ablauf der Laufzeit an diesen veräußert, und hängt die Höhe des Rückkaufswerts der Genussrechte davon ab, wie das Anstellungsverhältnis endet, handelt es sich bei dem Überschuss aus dem Rückverkauf der Genussrechte um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der geldwerte Vorteil fließt dem Arbeitnehmer dabei zu dem Zeitpunkt zu, in dem das Entgelt für die Rücknahme der Genussrechte ausgezahlt wird.

Generell gehören zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Vorteile werden „für“ eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Das ist immer dann der Fall, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

Kein Arbeitslohn liegt daher vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder aufgrund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. So die ständige Rechtsprechung, wie zuletzt im Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.5.2010 unter dem Aktenzeichen VI R 12/08 dargelegt.

Dem Arbeitnehmer entstandene Vorteile sind durch eigenständige, vom Arbeitsverhältnis unabhängige Sonderrechtsbeziehungen veranlasst, wenn ihnen andere Erwerbsgrundlagen als die Nutzung der eigenen Arbeitskraft des Arbeitnehmers zugrunde liegen. Solche Rechtsbeziehungen zeigen ihre Unabhängigkeit und Eigenständigkeit insbesondere dadurch, dass sie auch selbstständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen können bzw. könnten. So auch bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom

17.6.2009 unter dem Aktenzeichen VI R 69/06. Mit diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof nämlich klargestellt, dass der Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen nicht allein deshalb zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit führt, weil die Kapitalbeteiligung von einem Arbeitnehmer des Unternehmens gehalten und nur Arbeitnehmern angeboten worden war.

Beteiligt sich ein Arbeitnehmer kapitalmäßig an seinem Arbeitgeber, kann die Beteiligung eigenständige Erwerbsgrundlage sein, sodass damit in Zusammenhang stehende Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen in keinem einkommensteuerrechtlich erheblichen Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis stehen. Der Arbeitnehmer nutzt in diesem Fall sein Kapital als eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Erwerbsgrundlage zur Einkünfteerzielung, die daraus erzielten laufenden Erträgen sind dann keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern solche aus Kapitalvermögen. Dementsprechend es hat der Bundesfinanzhof in einem Fall klargestellt, in dem er unter dem Strich zum Ergebnis kam, dass Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorliegen. Im seinerzeitigen Streitfall ging es um die Frage der Behandlung von Darlehenszinsen zum Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch deren Arbeitnehmer. In diesem abgeurteilten Einzelfall kam der Bundesfinanzhof am 5.4.2006 unter dem Aktenzeichen IX R 111/00 zu dem Schluss, dass Schuldzinsen für Darlehen, mit denen Arbeitnehmer den Erwerb von Gesellschaftsanteilen an ihrer Arbeitgeberin finanzieren, um damit die arbeitsvertraglich die Voraussetzung für die Erlangung einer höher dotierten Position zu erfüllen, regelmäßig Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sind. Es geht hier quasi um einen Wertpapierkauf für die Karriere.

Für den Charakter einer Beteiligung als eigenständige vom Arbeitsumfeld unabhängige Erwerbsgrundlage spricht es insbesondere, wenn der Arbeitsvertrag keinen Anspruch auf den Erwerb der Beteiligung und keinen anteiligen Veräußerungserlös als Gegenleistung für die nichtselbstständige Tätigkeit vorsieht, die Beteiligung vom Arbeitnehmer zum Marktpreis (und nicht etwa verbilligt) erworben und veräußert wird und der Arbeitnehmer das volle Verlustrisiko trägt, soweit keine besonderen Umstände aus dem Arbeitsverhältnis erkennbar sind, die Einfluss auf die Veräußererseite und Wertentwicklung der Beteiligung nehmen.

Der Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung führt auch nicht allein deshalb zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, weil die Beteiligung von einem Arbeitnehmer des Unternehmens gehalten und veräußert wurde und auch nur Arbeitnehmern im Allgemeinen oder sogar nur bestimmten Arbeitnehmern angeboten worden war.

Ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht steuerbaren Bereich zuzurechnen ist, ist aufgrund einer in erster Linie der Tatsacheninstanz obliegenden tatsächlichen Würdigung zu entscheiden. So auch ganz ausdrücklich der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 20.11.2008 unter dem Aktenzeichen VI R 25/05.

Die Tatsachenwürdigung durch das Finanzgericht ist, wenn sie verfahrensrechtlich ordnungsgemäß durchgeführt wurde und nicht gegen Denkansätze verstößt oder Erfahrungssätze verletzt, nach der Regelung in § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) revisionsrechtlich bindend. Dies ist unumstritten, weshalb in praktischen Fällen immer darauf geachtet werden muss, dass eine falsche Tatsachenwürdigung auch im erstinstanzlichen Finanzgerichtsverfahren angegriffen werden muss.

Vor diesem Hintergrund kommt aktuell der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 1.12.2020 unter dem Aktenzeichen VIII R 40/18 zu dem Schluss, dass ein Veräußerungserlös aus einer Mitarbeiterbeteiligung nicht dem Arbeitslohn, sondern den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen ist, wenn die Kapitalbeteiligung auf einer vom Arbeitsverhältnis unabhängigen und den gesamten Leistungsaustausch der Vertragspartner abbildenden Sonderrechtsbeziehung beruht. Auf dieser Linie war auch bereits eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 21.10.2014 unter dem Aktenzeichen VIII R 44/11.

Für eine solche den Veranlassungszusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis überlagernde Sonderrechtsbeziehung sprechen insbesondere der Erwerb und die Veräußerung der Kapitalbeteiligung zu einem angemessenen Preis, ein fehlender zeitlicher Zusammenhang zwischen der Anstellung und dem Erwerb der Beteiligung sowie der Wegfall einer an den Bestand des Dienstverhältnisses gebundenen Verfallklausel vor dem Zeitpunkt der Anteilsveräußerung.

Keine ausschlaggebende indizielle Bedeutung haben demgegenüber die Abhängigkeit des Veräußerungspreises vom Erreichen bestimmter Umsatz- und Gewinnkennzahlen, das Fehlen von Stimmrechten, eine am freien Kapitalmarkt üblicherweise nicht erzielbare Wertsteigerung und der zunächst aufgeschobene, aber vor der Veräußerung erfolgte Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen.

8. Für Unternehmer: Verschonung beim Betriebsvermögen oder Abschmelzung des Abzugsbetrags

Ausweislich der Regelung in § 13a Abs. 2 Satz 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) bleibt der verbleibende Teil des begünstigten Vermögens außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150.000 Euro nicht übersteigt. Bei den besagten 150.000 Euro spricht man vom sogenannten Abzugsbetrag.

Allerdings ist dieser Abzugsbetrag nicht fix. Nach Satz 2 der vorgenannten Vorschrift verringert sich nämlich der Abzugsbetrag von 150.000 Euro, wenn der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150.000 Euro übersteigt, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. Zudem kann der Abzugsbetrag innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden.

Mit Urteil vom 23.2.2021 stellt der Bundesfinanzhof nun unter dem Aktenzeichen II R 34/19 klar, wie diese Vorschrift ganz konkret auszulegen ist. So ist aus dem Gesetz eigentlich schon eindeutig zu entnehmen, dass der Abzugsbetrag für das von derselben Person innerhalb von zehn Jahren insgesamt zugewendete begünstigte Vermögen nur einmal zur Verfügung steht. Dies ist so auszulegen, dass, wenn einmal begünstigtes Vermögen zugewendet worden ist, der Abzugsbetrag vollständig verbraucht ist. Dieser vollständige Verbrauch tritt unabhängig davon ein, in welcher Höhe sich der Abzugsbetrag bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ausgewirkt hat.

Die im Gesetz getroffene Formulierung „einmal“ ist dabei zeitpunktbezogen und verdeutlicht, dass der Abzugsbetrag innerhalb des Zehnjahreszeitraums lediglich für einen Erwerb berücksichtigt werden kann. Eine Zusammenrechnung von Erwerben ist nach dem Gesetzeswortlaut daher nicht möglich. Die Formulierung im Gesetz lässt auch nicht zu,

den Abzugsbetrag für mehrere Erwerbe zu gewähren, bis der Gesamtbetrag von 150.000 Euro erschöpft ist.

Ebenso deutlich stellen die obersten Finanzrichter der Republik aktuell leider klar: Der Abzugsbetrag wird im Sinne der Vorschrift auch schon dann „berücksichtigt“, wenn er wegen der angeordneten Abschmelzung null Euro betragen hat. Der Abzugsbetrag wird dabei stets für den ersten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums berücksichtigt, auch wenn er sich rechnerisch nicht ausgewirkt hat. So die klare und unzweideutige Aussage in der vorliegenden Entscheidung des Bundesfinanzhofs. An dieser Stelle gibt es jedoch in der Literatur durchaus andere Auffassungen, welche jedoch nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs leider als falsch eingeordnet werden müssen.

Die obersten Finanzrichter der Republik sind nämlich vielmehr der Auffassung, dass ein Abzugsbetrag von null Euro immer als berücksichtigt gelten muss. Ihre konkrete Aussage dazu: Ein Abzugsbetrag von null Euro nicht als berücksichtigt anzusehen, führt zu nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen. Bei einer solchen Herangehensweise wäre bei einem größeren Erwerb, bei dem sich rechnerisch noch ein minimaler Abzugsbetrag ergäbe, in jedem Falle der Abzugsbetrag berücksichtigt und deshalb verbraucht. Bei einem diesen nur geringfügig übersteigenden Erwerb, der zu einem rechnerischen Abzugsbetrag von 0 Euro führte, wäre der Verbrauch hingegen nicht eingetreten, so dass der Abzugsbetrag für künftige Erwerbe zur Verfügung stünde. Damit entstünde bei nur geringfügigen Differenzen der Bemessungsgrundlage des ersten Erwerbs eine Belastungsdifferenz von nahezu 150.000 Euro.

Ebenso sehen die Richter des Bundesfinanzhofs kein Antrags- oder Verzichtsrecht des Steuerpflichtigen der Art, dass optional bei einem ersten Erwerb von der Berücksichtigung des Abzugsbetrags abgesehen werden könnte, damit kein Verbrauch eintritt. Auch hier gibt es Stimmen in der einschlägigen Fachliteratur, die durchaus anderer Auffassung sind.

Der Bundesfinanzhof argumentiert jedoch: Mit dieser Auslegung wird dem gesetzgeberischen Zweck Rechnung getragen. Die Beschränkung des Abzugs innerhalb eines Zehn-Jahres-Zeitraums will die Erzielung nicht gerechtfertigter Steuervorteile durch Aufspaltung größerer Zuwendungen und die dadurch erzielte Unterschreitung bestimmter Ausschlussgrenzen vermeiden. So auch schon der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 28.01.2008 in der Bundestagsdrucksache 16/7918 auf Seite 33 f.

Hat bereits ein erster Erwerb innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums durch Überschreiten der Wertgrenze zu einem Abzugsbetrag von 0 Euro geführt, ist kein schützenswertes Interesse ersichtlich, einen davon abgespaltenen zweiten, kleineren Erwerb zu begünstigen. Dem Kläger ist zwar zuzustimmen, dass durch eine abweichend gewählte Reihenfolge die Begünstigung des kleineren Erwerbs erreicht werden kann, doch liegt gerade dieses Ergebnis in der Hand des Schenkers und/oder des Erwerbers.

Insoweit bestätigt der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung sowie auch die Meinung des erstinstanzlichen Finanzgerichts München im Urteil vom 15.5.2019 unter dem Aktenzeichen 4 K 500/17. Mit Urteil vom 23.2.2021 kommt der Bundesfinanzhof daher unter dem Aktenzeichen II R 34/19 zu dem Schluss, dass der Abzugsbetrag stets für jeden Steuerfall individuell festgelegt wird und sich in den Bereich von null Euro bis 150.000 Euro bewegt. Ein Verzicht auf den Abzugsbetrag zugunsten späterer Erwerbe ist nicht zulässig. Auch ein auf null Euro abgeschmolzener Abzugsbetrag gilt als „berücksichtigt“ im Sinne des Gesetzeswortlauts.

Sowohl das erstinstanzliche Finanzgericht München als auch der Bundesfinanzhof folgen damit nicht der von einigen Literaturstimmen vertretenen Auslegung, wonach jedem Steuerpflichtigen stets der maximale Abzugsbetrag von 150.000 Euro in der Weise zur Verfügung stehen soll, dass er diesen Maximalbetrag auch durch mehrere Erwerbe innerhalb des Zehnjahreszeitraums quasi auffüllen können soll.

Im Endeffekt muss man daher zur vorliegenden Entscheidung leider mal wieder sagen: Ist das Urteil noch so schlecht, der Bundesfinanzhof hat leider immer Recht.

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.