

# Mandantenbrief

Oktober 2021

## Steuertermine

**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

## Vorschau auf die Steuertermine November 2021

**10.11.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur  
Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **15.11.** 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.

**15.11.** Gewerbesteuer  
Grundsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **18.11.** 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 Oktober 2021

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Oktober ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 27.10.2021.

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Rückzahlung von Erstattungszinsen als negative Einnahme aus Kapitalvermögen?	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen bei Inanspruchnahme eines Hausnotrufsystems	4
3. Für alle Steuerpflichtigen: Investitionsabzugsbetrag beim Kauf eines Mitunternehmeranteils hinsichtlich der Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen	6
4. Für alle Steuerpflichtigen: Abzug von Bewirtungskosten	8
5. Für alle Steuerpflichtigen: Privates Veräußerungsgeschäft beim häuslichen Arbeitszimmer?	10
6. Für alle Steuerpflichtigen: Zur wirksamen Einspruchsrücknahme am Tag der Bekanntgabe der verbösernden Einspruchsentscheidung (außerhalb der Drei-Tages-Fiktion)	12
7. Für Erben: Begünstigungstransfer auch bei Erbauseinandersetzung außerhalb von sechs Monaten	14
8. Für Immobilienbesitzer: Privates Veräußerungsgeschäft bei Zwangsversteigerung	15
9. Für Vermieter: Verluste aus einem Zins-Währungsswap nach erstinstanzlicher Meinung keine Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung	17
10. Für Gesellschafter: Abgeltungsteuersatz oder tarifliche Besteuerung bei Darlehen an ausländische Kapitalgesellschaften	18

---

## 1. Für alle Steuerpflichtigen: Rückzahlung von Erstattungszinsen als negative Einnahme aus Kapitalvermögen?

Mit Urteil vom 13.3.2020 vertritt das Finanzgericht Münster unter dem Aktenzeichen 14 K 2712/16 die Auffassung, dass die Rückzahlung bereits vereinnahmter und versteuerter Erstattungszinsen nur dann als negative Einnahme des Steuerpflichtigen aus Kapitalvermögen angesehen werden kann, wenn die gegenläufige Zinsberechnung auf denselben Betrag und denselben Zinszahlungszeitraum entfällt.

Zur Begründung dieser Auffassung führt das Finanzgericht Münster wie folgt aus: Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist. Dies gilt auch dann,

wenn die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt. Entsprechend der ausdrücklichen Regelung in § 20 Abs. 1 Nummer 7 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören auch Erstattungsinsen auf Steuererstattungsforderungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Demgegenüber sind Nachzahlungszinsen auf Steuernachforderung als privat veranlasste Schuldzinsen gemäß § 12 Nummer 3 EStG einkommensteuerrechtlich vollkommen unerheblich.

Aber: Die Rückzahlung erhaltener Erstattungsinsen durch den Steuerpflichtigen kann bei diesem zu negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen führen. Allerdings können nach der Auffassung des erstinstanzlichen Gerichtes nicht in jeder durch eine Minderung des bisherigen Erstattungsbetrages ausgelösten Rückzahlung von Zinsen negative Einnahmen aus Kapitalvermögen gesehen werden. Der Grund: Negative Einnahmen sollen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur dann vorliegen, wenn die Rückzahlung der Einnahmen durch das der Auszahlung zugrunde liegende Rechtsverhältnis veranlasst ist, mithin die aus diesem Rechtsverhältnis erzielten Einnahmen an den zuvor Zahlenden zurückerstattet werden. Das erstinstanzliche Gericht verweist insoweit auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.6.2015 unter dem Aktenzeichen IX R 26/14.

Diese einkommensteuerrechtlichen Kriterien sind auch bei einer geänderten Zinsfestsetzung maßgeblich für die Beurteilung, inwieweit positive oder negative Einnahmen aus Kapitalvermögen oder aber einkommensteuerrechtlich unerhebliche Nachzahlungszinsen vorliegen.

So ist ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 233 Abs. 5 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern, wenn die Steuerfestsetzung aufgehoben, geändert oder nach § 229 AO berichtigt wird. Maßgebend für die Zinsberechnung ist der Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Steuer und der vorher festgesetzten Steuer, jeweils vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge und die anzurechnende Körperschaftsteuer. Dem sich hiernach ergebenden Zinsbetrag sind bisher festzusetzende Zinsen hinzuzurechnen. Bei einem Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen entfallen darauf festgesetzte Zinsen.

In eine geänderte Zinsfestsetzung fließen also die bisher festgesetzten Zinsen und die nach dem neuen Unterschiedsbetrag neu berechneten Zinsen ein. Für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung der aufgrund einer geänderten Zinsfestsetzung gezahlten Zinsen kann es daher nicht darauf ankommen, welcher Zinsbetrag abschließend festgesetzt worden ist. Denn dieser Zinsbetrag stellt einen Saldo aus den bisher festgesetzten und den neu festgesetzten Zinsen dar, der für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung ungeeignet ist. Maßgeblich ist vielmehr, ob und (wenn ja) inwieweit es tatsächlich zu einer Rückabwicklung früherer Zinszahlungen kommt.

Eine Rückabwicklung früherer Zinszahlungen ist jedoch nur insoweit der Fall, als die aufgrund einer geänderten Zinsfestsetzung von dem Steuerpflichtigen gezahlten Zinsen auf denselben Betrag und denselben Zeitraum entfallen, wie die aufgrund der vorigen Zinsfestsetzung an die Finanzbehörde gezahlten Zinsen. Nur insoweit ist die Zahlung der Zinsen durch das der Auszahlung von Erstattungsinsen zugrunde liegende Rechtsverhältnis veranlasst.

Soweit hingegen keine zeitliche betragsmäßige Überschneidung der gegenläufigen Zinsberechnung vorliegt, kommt es nicht zu einer Rückzahlung von Erstattungsinsen, sondern zu einer erstmaligen Zahlung von Nachzahlungszinsen. Diese Auffassung der

Münsteraner Richter stimmt dabei mit einem Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 23.10.2003 unter dem Aktenzeichen V 288/01 überein.

**Hinweis:** Obwohl offensichtlich das erstinstanzliche Finanzgericht Münster Gründe für die Zulassung der Revision nicht gesehen hat, wurde im vorliegenden Fall die Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt. Unter dem Aktenzeichen VIII R 8/21 müssen die obersten Finanzrichter der Republik nun klären, ob Rückzahlungen von Erstattungsziinsen nur dann negative Einnahmen aus Kapitalvermögen sind, wenn die gegenläufige Zinsfestsetzung auf denselben Unterschiedsbetrag und denselben Zeitraum entfällt.

## **2. Für alle Steuerpflichtigen: Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen bei Inanspruchnahme eines Hausnotrufsystems**

Für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag um 20 %, maximal jedoch 4.000 Euro, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen. Die Steuerermäßigung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die Dienstleistung in einem in der Europäischen Union oder dem europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht wird.

Ob nun die Leistung im Haushalt erbracht wird oder nicht, ist permanent Streitpunkt zwischen Steuerpflichtigen der Finanzverwaltung. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist unter dem Begriff des Haushalts die Wirtschaftsführung mehrerer (in einer Familie) zusammenlebender Personen oder einer einzelnen Person zu verstehen. Das Wirtschaften im Haushalt umfasst Tätigkeiten, die für die Haushaltung oder die Haushaltsmitglieder erbracht werden. Dazu gehören Einkaufen von Verbrauchsgütern, Zubereitung von Mahlzeiten, Wäschepflege, Reinigung und Pflege der Räume, des Gartens und auch Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, alten und kranken Haushaltsangehörigen. So hat es bereits der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 29.1.2009 unter dem Aktenzeichen VI R 28/08 definiert.

Haushaltsnahe Leistungen sind solche, die eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung haben und damit im Zusammenhang stehen. Dazu gehören Tätigkeiten, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechende Beschäftigte erledigt werden und in regelmäßigen Abständen anfallen.

In einem Haushalt wird die haushaltsnahe Dienstleistung erbracht, wenn sie im räumlichen Bereich des vorhandenen Haushalts geleistet wird. Der Begriff des Haushalts ist dabei insoweit räumlich-funktional auszulegen, wie der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 1.2.2007 unter dem Aktenzeichen VI R 77/05 dargelegt hat.

Im vorliegenden Fall hatte nun eine Steuerpflichtige, die allein in einer Einrichtung des betreuten Wohnens lebt, ein Hausnotrufsystem in Anspruch genommen. Dieses umfasste die Gerätebereitstellung und eine 24-Stunden-Servicezentrale, nicht aber einen Sofort-Helfer-Einsatz an ihrer Wohnadresse oder eine Pflege- und Grundversorgung. Daher stellte die Finanzverwaltung die Frage, ob die Leistung überhaupt im Haushalt der Steuerpflichtigen stattfindet.

Erfreulicherweise kommt das Sächsische Finanzgericht in seiner Entscheidung vom 14.10.2020 unter dem Aktenzeichen 2 K 323/20 zu dem Schluss, dass die Klägerin sehr wohl eine haushaltsnahe Dienstleistung Anspruch nimmt.

Dies begründen die Finanzrichter wie folgt: Ausweislich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in seiner Entscheidung vom 3.9.2015 unter dem Aktenzeichen VI R 18/14 sind Aufwendungen für ein mit einer Betreuungspauschale abgegoltenes Notrufsystem, durch das im Rahmen des betreuten Wohnens in einer Seniorenresidenz Hilfeleistungen rund um die Uhr sichergestellt werden, bei der Steuerermäßigung zu berücksichtigen.

Danach stellt das Notrufsystem die Rufbereitschaft für den Fall sicher, dass der Bewohner sich in seiner Wohnung aufhält, um dort im Not- und sonstigen Bedarfsfall eine Hilfeleistung zu gewährleisten. Die Leistung wird mithin im räumlichen Bereich des Haushalts erbracht und der Leistungserfolg tritt in der Wohnung des Steuerpflichtigen ein.

Bei dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall lag eine Betreuungspauschale vor, mit der das Notrufsystem abgegolten war. Dies ist eine haushaltsnahe Dienstleistung, denn durch die Rufbereitschaft wird sichergestellt, dass ein Bewohner, der sich im räumlichen Bereich seines im Rahmen des betreuten Wohnens geführten Haushalts aufhält, im Bedarfsfall Hilfe rufen kann. Eine solche Rufbereitschaft leisten nämlich typischerweise in einer Haushaltsgemeinschaft zusammenlebende Familien- oder sonstige Haushaltsangehörige und stellen damit im räumlichen Bereich des Haushalts sicher, dass kranke und alte Haushaltsangehörige im Bedarfsfall auch tatsächlich Hilfe erhalten.

In dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall war jedoch der Unterschied, dass sich die Notrufzentrale in der vom dortigen Kläger bewohnten Seniorenresidenz befand, sodass die über das Notrufsystem gerufenen Pflegekräfte innerhalb des Gebäudes die jeweilige Wohnung der Bewohner aufsuchen konnten.

Im aktuellen Sachverhalt vor dem Sächsischen Finanzgericht sieht die Sache jedoch anders aus. Die Notrufzentrale befindet sich hier nicht in der räumlichen Nähe der Wohnung der Klägerin. Gleichwohl sind die erstinstanzlichen Richter des Sächsischen Finanzgerichtes der Meinung, dass die Entscheidung des Bundesfinanzhofs auf den Streitfall übertragbar ist. Als maßgeblich sehen sie insoweit an, dass die Dienstleistung, nämlich das Rufen eines Notdienstes, in der Wohnung der Klägerin stattfindet. Auch ein Bewohner des Haushaltes der Klägerin hätte diese erbringen können.

Für Alarmüberwachungsleistungen, bei denen eine Notrufzentrale kontaktiert wird, wenn etwa ein Brand ausbricht oder ein Einbruch verübt wird, ist die Annahme einer haushaltsnahe Dienstleistung zwar bereits durch das Finanzgericht Hamburg mit deren Entscheidung vom 20.1.2009 unter dem Aktenzeichen 3 K 245/08 verneint worden. Allerdings erkennt das Sächsische Finanzgericht insoweit unterschiedliche Dienstleistungen, die auch eine andere Behandlung rechtfertigen. Die Überwachung einer Wohnung im Hinblick auf mögliche Einbrüche und/ oder Überfälle sowie Brand- und Gasaustrittsfälle wird nicht gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechende Beschäftigte erledigt. Derartige Notfälle treten nicht in gleicher Weise regelmäßig ein, wie Fälle der Hilfsbedürftigkeit bei leichten Erkrankungen älterer Personen, die sich in ihrem Haushalt aufhalten.

Insoweit kommt das Sächsische Finanzgericht zu dem Schluss: Nimmt die allein in einer Einrichtung des betreuten Wohnens lebende Steuerpflichtige ein Hausnotrufsystem in Anspruch, das die Gerätebereitstellung und eine 24-Stunden-Servicezentrale, nicht aber

einen Sofort-Helfer-Einsatz an ihrer Wohnadresse oder eine Pflege- und Grundversorgung umfasst, steht ihr die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen auch dann zu, wenn sich die Notrufzentrale außerhalb des Wohngebäudes der Steuerpflichtigen und damit nicht in räumlicher Nähe zu ihrer Wohnung befindet.

**Hinweis:** Erfreulicherweise waren die Richter des Sächsischen Finanzgerichts sogar so von ihrer Entscheidung überzeugt, dass sie die Revision zum Bundesfinanzhof nicht zugelassen haben. Anscheinend war damit jedoch die Finanzverwaltung nicht einverstanden und hat die Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt. Unter dem Aktenzeichen VI R 7/21 prüft der Bundesfinanzhof aktuell die Frage.

**Tipp:** Aus unserer Sicht ist nicht nur die Entscheidung, sondern auch insgesamt die Argumentation des Sächsischen Finanzgerichts überzeugend, sodass sich betroffene Steuerpflichtige durchaus an das Musterverfahren beim Bundesfinanzhof anhängen sollten.

### **3. Für alle Steuerpflichtigen: Investitionsabzugsbetrag beim Kauf eines Mitunternehmeranteils hinsichtlich der Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen**

Ausweislich der Regelung in § 7g Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen.

Schon ausweislich der gesetzlichen Regelung des § 7g Abs. 7 EStG ist diese Vorschrift auch bei Personengesellschaften anzuwenden. Allerdings findet die Anwendung dann mit der Maßgabe statt, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft tritt.

Vor diesem Hintergrund ist strittig, ob wegen eines beabsichtigten Erwerbs eines Mitunternehmeranteils ein Investitionsabzugsbetrag hinsichtlich der bereits zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörenden Wirtschaftsgüter gebildet werden kann.

Das Finanzgericht Münster kommt in seinem aktuellen Urteil vom 26.3.2021 unter dem Aktenzeichen 4 K 1018/19 G, F zu dem Schluss, dass die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages bei beabsichtigter Anschaffung eines Anteils an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes für bereits im Gesellschaftsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter nicht zulässig ist. Im Streitfall sollen die Voraussetzungen für einen solchen Abzug nicht vorliegen, und zwar weder bezogen auf den Erwerb des Anteils an der Personengesellschaft noch bezogen auf die bereits im Betrieb der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts befindlichen Fotovoltaikanlagen.

Insoweit argumentiert das erstinstanzliche Finanzgericht Münster: Bezogen auf den geplanten Erwerb der Anteile an der Personengesellschaft fehlt es bereits an der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes, da der entgeltliche Erwerb eines



Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft einkommensteuerrechtlich nicht als Erwerb des Gesellschaftsanteils als Wirtschaftsgut, sondern als Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern zu werten ist. Dies hat unter anderem grundlegend der Große Senat in seinem Beschluss vom 25.2.1991 unter dem Aktenzeichen GrS 7/89 festgelegt.

Der anteilige Erwerb der einzelnen bereits in der GbR befindlichen Wirtschaftsgüter kann dagegen aufgrund des Transparenzprinzips zwar als Anschaffung von (anteiligen) Wirtschaftsgütern gesehen werden, allerdings fehlt es insoweit dann aber an einer beabsichtigten Nutzung in einem Betrieb.

Die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages setzt nämlich ausweislich der gesetzlichen Vorschrift in § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG voraus, dass das Wirtschaftsgut im Betrieb desjenigen Steuerpflichtigen genutzt wird, der die Anschaffung getätigt hat. Insoweit war es schließlich gesetzgeberische Intention, durch die Schaffung des Investitionsabzugsbetrags die Investitions- und Innovationskraft von kleineren und mittleren Betrieben zu stärken, indem diese Betriebe eigene Mittel ansparen können, um ihnen die künftige Finanzierung zu erleichtern. Dazu ist es erforderlich, dass der Investitionsabzugsbetrag nur demjenigen Betrieb zugutekommen soll, in dem das betreffende Wirtschaftsgut angeschafft und später auch genutzt werden soll. Mit dieser Intention des Gesetzgebers ist es nicht zu vereinbaren, dass der Anschaffungsvorgang betriebsunabhängig beurteilt wird.

Handelt es sich bei dem Steuerpflichtigen, der die Nutzung des Wirtschaftsgutes beabsichtigt, um eine Personengesellschaft, sieht das Einkommensteuergesetz ausdrücklich vor, dass auf die Personengesellschaft und den von ihr geführten Betrieb abgestellt wird. Künftige Anschaffungen für den Betrieb der Personengesellschaft sind dabei sowohl im Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen möglich. Soweit ein Gesellschafter geltend macht, seinerseits in Zusammenhang mit seiner Beteiligung einer Personengesellschaft Investitionen geplant zu haben, setzt die Gewährung eines Investitionsabzugsbetrages immer voraus, dass die Personengesellschaft die maßgeblichen Voraussetzungen für einen Investitionsabzugsbetrag erfüllt. In dem Halten der Beteiligung an der Personengesellschaft selbst ist hingegen kein eigenständiger Betrieb des Gesellschafters zu sehen. Der mit dem Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft einhergehende anteilige Erwerb von bereits im Betriebsvermögen der Gesellschaft befindlichen Wirtschaftsgütern rechtfertigt die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags demnach nicht.

Besonders hervorzuheben war im vorliegenden Verfahren noch die Argumentation der klagenden Steuerpflichtigen, wonach die vorstehend dargelegte Auffassung der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung nicht mit dem Transparenzprinzip zu vereinbaren sei. Immerhin bedeutet das Transparenzprinzip, dass das Subjekt der Einkommensbesteuerung nicht die Personengesellschaft selbst ist, sondern die jeweiligen Gesellschafter. Dennoch resultiert daraus nicht, dass die Personengesellschaft nicht die Voraussetzung für die Anschaffung des Investitionsabzugsbetrags erfüllen muss. Immerhin ist nämlich die Personengesellschaft Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung, weshalb nicht ausgeschlossen ist, dass für Zwecke der Gewinnermittlung auf die Personengesellschaft bzw. den von ihr geführten Betrieb und nicht auf den einzelnen Gesellschafter abzustellen ist. Dies muss erst recht gelten, wenn wie vorliegend das Gesetz, hier in § 7g Abs. 7 EStG, dies ausdrücklich vorsieht.

**Hinweis:** Im Ergebnis ist damit der Fall aber noch nicht abgeschlossen, da das erstinstanzliche Finanzgericht Münster die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen hat. Der Grund: Tatsächlich ist die Frage, ob die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages wegen des beabsichtigten Erwerbs von Anteilen an einer Personengesellschaft für sich bereits im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft befindliche Wirtschaftsgüter möglich ist, bisher noch nicht entschieden.

Insoweit muss abschließend nun noch der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 11/21 klären, ob bei einem (beabsichtigten) Erwerb eines Mitunternehmeranteils ein Investitionsabzugsbetrag hinsichtlich der bereits zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörenden Wirtschaftsgüter gebildet werden kann.

## 4. Für alle Steuerpflichtigen: Abzug von Bewirtungskosten

Unter dem sperrigen Titel „Steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass als Betriebsausgaben“ hatte die Finanzverwaltung am 21.11.1994 einen entsprechenden Erlass in die Welt gesetzt. Mit Schreiben vom 30.6.2021 hat die Finanzverwaltung diesen Erlass nun erneuert und zunächst einmal einen noch sperrigeren Titel gefunden. Dieser lautet: „Steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass in einem Bewirtungsbetrieb als Betriebsausgaben“.

Bevor wir im Weiteren den Inhalt der Verwaltungsanweisung darlegen, sei noch ein Wort zur zeitlichen Anwendungsregel gesagt. Sofern nämlich die Regelungen des Verwaltungserlasses im Vergleich zu der damaligen Regelung aus 1994 zu erhöhten Anforderungen führen, sind diese verpflichtend ab dem 1.7.2021 anzuwenden. Wohlgemerkt: Die Finanzverwaltung erlässt am 30.6.2021 eine Anweisung, welche bereits am nächsten Tag von den Steuerpflichtigen befolgt werden soll. Dies allein ist schon ein gewaltiges Unding!

Nun aber zum Inhalt der eigentlichen Verwaltungsanweisung: Der Abzug von angemessenen Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgabe erfordert vom Steuerpflichtigen einen schriftlichen Nachweis über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen. Die zum Nachweis von Bewirtungsaufwendungen erforderlichen schriftlichen Angaben müssen zeitnah gemacht werden, wie der Bundesfinanzhof bereits in seiner Entscheidung vom 25.3.1988 unter dem Aktenzeichen III R 96/85 herausgearbeitet hat. Zum Nachweis wird regelmäßig ein formloses Dokument, gemeint ist der Bewirtungsbeleg, erstellt. Dieser Eigenbeleg ist vom Steuerpflichtigen zu unterschreiben. Bei der Bewirtung in einem Bewirtungsbetrieb ist zum Nachweis die Rechnung über die Bewirtung beizufügen. Dabei genügen auf dem Eigenbeleg Angaben zum Anlass und zu den Teilnehmern der Bewirtung. Die Rechnung muss, soweit im Folgenden nichts Abweichendes geregelt ist, den Anforderungen einer Rechnung nach § 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) genügen. Sie muss maschinell erstellt und elektronisch aufgezeichnet sein. Bei einer Rechnung mit einem Gesamtbetrag bis zu 250 Euro, gemeint sind hier die sogenannten Kleinbetragsrechnungen, müssen mindestens die Anforderungen des § 33 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStG DV) erfüllt sein.



Zum Inhalt der Bewirtungsrechnung führt die Finanzverwaltung wie folgt aus: Die Rechnung muss den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers (Restaurant) enthalten. Dies gilt auch bei Kleinbetragsrechnungen. Den Anforderungen ist bereits genügt, wenn sich aufgrund der in der Rechnung aufgenommenen Bezeichnung der Name und die Anschrift eindeutig feststellen lassen.

Weiterhin muss in der Rechnung die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten. Bei Kleinbetragsrechnungen ist diese Voraussetzung obsolet.

Ebenso muss das Ausstellungsdatum enthalten sein sowie eine fortlaufende Rechnungsnummer, welche zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben worden ist. Eine Kleinbetragsrechnung wiederum benötigt die Rechnungsnummer nicht.

Besondere Anforderungen sind auch an die Leistungsbeschreibung gegeben. So muss der Beleg die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung enthalten. So sind ganz konkret die Bewirtungsleistungen einzeln zu bezeichnen. Die Angabe „Speisen und Getränke“ und die Angabe der für die Bewirtungsrechnung gestellten Gesamtsumme reichen nicht aus. Bezeichnungen wie beispielsweise „Menü 1“, „Tagesgericht 2“ oder „Lunchmenü“ und aus sich selbst heraus verständliche Abkürzungen sind jedoch nicht zu beanstanden.

Für den Betriebsausgabenabzug von Bewirtungsaufwendungen muss der Leistungszeitpunkt angegeben werden. Die Rechnung muss den Preis für die Bewirtungsleistung enthalten. Ein gegebenenfalls vom Steuerpflichtigen zusätzlich gewährtes Trinkgeld kann durch die maschinell erstellte und elektronisch aufgezeichnete Rechnung zusätzlich ausgewiesen werden. Wird das Trinkgeld in der Rechnung nicht ausgewiesen, gelten für den Nachweis einer Trinkgeldzahlung die allgemeine Regelung über die Feststellungslast, die beim bewirteten Steuerpflichtigen liegt. Der Nachweis kann beispielsweise dadurch geführt werden, dass das Trinkgeld von Empfänger des Trinkgeldes auf der Rechnung quittiert wird.

Ausweislich der Regelungen in den Einkommensteuerrichtlinien muss die Rechnung auch den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten. Dies gilt allerdings nicht, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung 250 Euro nicht übersteigt. Es bestehen jedoch beim Rechnungsbetrag über 250 Euro keine Bedenken, wenn der leistende Unternehmer den Namen des bewirteten Steuerpflichtigen handschriftlich auf der Rechnung vermerkt.

Immer dann, wenn das Restaurant ein elektronisches Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion verwendet, werden für den Betriebsausgabenabzug von Aufwendungen für eine Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nur maschinell erstellte, elektronisch aufgezeichnete und mithilfe einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung abgesicherte Rechnungen anerkannt. Rechnungen in anderer Form, also beispielsweise etwa ein handschriftlich erstellter Beleg, erfüllen die Nachweisvoraussetzungen nicht. Die darin ausgewiesenen Bewirtungsaufwendungen dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Der Steuerpflichtige kann im allgemeinen darauf vertrauen, dass die ihm erteilte Rechnung vom Bewirtungsbetrieb maschinell ordnungsmäßige erstellt und aufgezeichnet worden ist, wenn der von dem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion ausgestellte Beleg mit einer Transaktionsnummer, der Seriennummer des elektronischen

Aufzeichnungssystems oder der Seriennummer des Sicherheitsmoduls versehen wurde. Diese Angaben können auch in Form eines QR-Codes dargestellt werden. Soweit zum „analogen“ Bereich eines Bewirtungsbelegs.

Im vorliegenden Schreiben des Bundesfinanzministeriums hat dieses auch Aussagen zu digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnungen gemacht. Für die vollständige elektronische Abbildung der Nachweisvoraussetzungen gilt insoweit folgendes: Der Eigenbeleg wird vom Steuerpflichtigen digital erstellt oder digitalisiert. Die erforderliche Autorisierung ist durch den Steuerpflichtigen durch eine elektronische Unterschrift oder eine elektronische Genehmigung der entsprechenden Angaben zu gewährleisten. Die Angaben dürfen im Nachhinein nicht undokumentiert geändert werden können.

Die Rechnung über die Bewirtung in einem Bewirtungsbetrieb kann dem Steuerpflichtigen bereits in digitaler Form übermittelt werden. Eine Bewirtungsrechnung in Papierform kann vom Steuerpflichtigen digitalisiert werden.

Ein digitaler oder digitalisierter Eigenbeleg muss digital mit der Bewirtungsrechnung zusammengefügt oder durch einen gegenseitigen Hinweis auf Eigenbeleg und Bewirtungsrechnung verbunden werden. Eine elektronische Verknüpfung ist dabei zulässig. Die geforderten Angaben können auch in digitaler Form auf der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung angebracht werden.

Als Nachweiserfordernis ist insoweit zu nennen, dass der Steuerpflichtige zeitnah einen elektronischen Eigenbeleg mit den gesetzlich erforderlichen Angaben erstellt oder die gesetzlich erforderlichen Angaben zeitnah auf der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung elektronisch ergänzt. Der Zeitpunkt der Erstellung oder Ergänzung muss im Dokument elektronisch aufgezeichnet werden. Das erstellte Dokument oder die Ergänzung der Bewirtungsrechnung muss vom Steuerpflichtigen digital signiert oder genehmigt werden. Auch der Zeitpunkt der Signierung oder Genehmigung muss elektronisch aufgezeichnet werden. Das erstellte Dokument muss zudem elektronisch aufbewahrt werden.

Insgesamt müssen die Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form erfüllt werden.

So nun die neuen aktualisierten Regelungen zum Abzug von Bewirtungskosten. Tatsächlich hat man insgesamt nach dem vorstehenden Aussagen durchaus das Gefühl, dass wir uns im deutschen Steuerrecht häufig im Kleinklein verlieren.

## **5. Für alle Steuerpflichtigen: Privates Veräußerungsgeschäft beim häuslichen Arbeitszimmer?**

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 22 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zählen zu den sonstigen Einkünften auch private Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 EStG.

Dazu wiederum gehören unter anderem Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Ausgenommen sind allerdings Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

In beiden Alternativen setzt das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Steuerpflichtigen bewohnt wird.

Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken im Sinne der Vorschrift des privaten Veräußerungsgeschäftes genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, ferner es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Es sind daher auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden, erfasst. Ist deren Nutzung auf Dauer angelegt, kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige nur eine oder mehrere weitere Wohnungen hat und wie oft er sich darin aufhält.

Nach diesen Grundsätzen liegt eine „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ auch hinsichtlich eines in der im Übrigen selbst bewohnten Eigentumswohnung befindlichen häuslichen Arbeitszimmers vor. So die aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 1.3.2021 unter dem Aktenzeichen IX R 27/90. Damit widerspricht der Bundesfinanzhof der Verwaltungsauffassung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5.10.2000. Die Finanzverwaltung wollte nämlich den anteilig auf das Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinn im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäftes besteuern. Der Bundesfinanzhof stellt nun jedoch klar, dass weder der Wortlaut noch die Gesetzesbegründung und der Gesetzeszweck Anhaltspunkte dafür bieten, dass der Gesetzgeber ein häusliches Arbeitszimmer von der Begünstigung ausnehmen wollte.

Das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ umschreibt einen durch eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit, die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises gekennzeichneten Lebenssachverhalt. Diese Eigenschaften sind in gewisser Weise auch mit der Betätigung in einem häuslichen Arbeitszimmer verknüpft und sprechen deshalb dafür, dass dieses (zumindest zeitweise) zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Eine private Mitbenutzung des Arbeitszimmers ist nicht überprüfbar und daher nicht vollständig auszuschließen. Entsprechend versteht die Rechtsprechung den Begriff des häuslichen Arbeitszimmers dahin, dass ein solches bereits dann vorliegt, wenn der jeweilige Raum nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Für ein in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebundenes Arbeitszimmer verbleibt somit schon nach dem Begriff des häuslichen Arbeitszimmers regelmäßig eine jedenfalls geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Auch bei einer nahezu ausschließlichen Nutzung des in die häusliche Sphäre eingebundenen Arbeitszimmers für betriebliche oder berufliche Tätigkeiten kann daher unterstellt werden, dass es im Übrigen zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Der Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers zu eigenen Wohnzwecken ist in diesem Zusammenhang nicht erheblich, denn die gesetzliche Regelung enthält in Bezug auf dieses Merkmal keine Bagatellgrenze. Dementsprechend genügt bereits eine geringe Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, um typisierend davon auszugehen, dass ein häusliches Arbeitszimmer stets auch zu eigenen Wohnzwecken im Sinne der Norm genutzt wird.

Folglich kommen die obersten Finanzrichter der Republik zu dem Schluss: Wird eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn auch insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als er auf ein zur Erzielung von Überschusseinkünften genutztes

häusliches Arbeitszimmer entfällt. Die (bisherige) Auffassung der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5.10.2000 (Rand Ziffer 21) ist somit hinfällig.

## **6. Für alle Steuerpflichtigen: Zur wirksamen Einspruchsrücknahme am Tag der Bekanntgabe der verbösernden Einspruchsentscheidung (außerhalb der Drei-Tages-Fiktion)**

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 362 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) kann ein Einspruch bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch (Einspruchsentscheidung) zurückgenommen werden. Die Rücknahme des Einspruchs hat dann den Verlust des eingelegten Einspruchs zufolge.

Für die Bekanntgabe von Einspruchsentscheidungen gilt insoweit die Regelung des § 122 AO unmittelbar. Diese Vorschrift regelt die Frage, wem und wie ein Verwaltungsakt bekanntzugeben und zu welchem Zeitpunkt die Bekanntgabe zu vermuten ist. Die Vorschrift regelt allein die formal-rechtlichen Fragen der Bekanntgabe von Verwaltungsakten. An den Zeitpunkt der wirksamen Bekanntgabe eines Verwaltungsaktes sind insoweit entscheidende Rechtsfolgen, wie beispielsweise der Beginn der Einspruchsfrist, geknüpft. Die Vorschrift des § 122 AO regelt aber nicht die Wirkung der Bekanntgabe.

Hier gilt insoweit folgendes: Für schriftliche Verwaltungsakte sieht § 122 Abs. 2 AO in der Regel die Übermittlung per Post vor und trifft eine Sonderregelung für den Zeitpunkt der Bekanntgabe. So gilt beispielsweise eine Einspruchsentscheidung, die mit der Post übermittelt wird, bei einer Übermittlung im Inland als am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Man spricht insoweit auch von der Bekanntgabefiktion. Diese greift lediglich dann nicht, wenn der Bescheid tatsächlich nicht oder tatsächlich zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist.

Geht eine Einspruchsentscheidung tatsächlich früher als am dritten Tag nach Aufgabe zur Post zu, ist diese frühere tatsächliche Bekanntgabe rechtlich unerheblich, weil die Bekanntgabe im Fall des § 122 Abs. 2 Nummer 1 AO nicht nur vermutet wird, sondern mit Ablauf des dritten Tages fingiert wird. Dies hat der Bundesfinanzhof bereits in einer Entscheidung vom 13.12.2000 unter dem Aktenzeichen X R 96/98 mit Blick auf die Frage des Zinslaufes entschieden. Der Grund dafür: Mit der Zugangsfiktion bzw. der Bekanntgabefiktion wollte der Gesetzgeber (zugunsten wie zu Ungunsten des Adressaten) generell ein Streit über den genauen Zeitpunkt des Posteingangs so weit wie möglich ausschließen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs mit Urteil vom 26.2.2002 unter dem Aktenzeichen X R 44/00 kann daher ein Einspruch noch vor Eintritt der Bekanntgabefiktion zurückgenommen werden. Dies gilt selbst dann, wenn die verbösernde Einspruchsentscheidung vor Ablauf der drei Tage, also zu einem früheren Zeitpunkt als der Bekanntgabefiktion, vorliegt und der Steuerpflichtige aufgrund eines derart frühen Zugangs der Einspruchsentscheidung die Möglichkeit erhält, die Verböserung bis zum Ablauf des dritten für die Bekanntgabefiktion maßgeblichen Tages durch Rücknahme des

Einspruchs unwirksam zu machen. Insoweit ist die gesetzliche Regelung also bereits geklärt und definitiv zugunsten der Steuerpflichtigen auszulegen.

Wie allerdings hinsichtlich der Wirksamkeit einer Einspruchsrücknahme zu verfahren ist, wenn die Einspruchsentscheidung erst nach Ablauf des dritten (für die Bekanntgabefiktion maßgeblichen) Tages tatsächlich zugeht, ist bislang in der Rechtsprechung der Finanzgerichte nicht ausgeurteilt worden.

Selbst in der steuerrechtlichen Fachliteratur scheint diese Problematik bislang nur an einer einzigen Stelle aufgegriffen worden zu sein. Danach ist außerhalb der Zugangsfiktion von einer Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung mit dem tatsächlichen Zugang auszugehen. Zwar beginnt die Klagefrist erst mit dem darauffolgenden Tag. Eine Einspruchsrücknahme soll ausweislich dieser Literaturfundstelle jedoch nach der Bekanntgabe nicht mehr möglich sein, obwohl der Lauf der Klagefrist erst vom folgenden Tag ab berechnet wird. In der Literaturfundstelle heißt es weiterhin, der Steuerpflichtige könne unter diesen Umständen nicht wirksam zurücknehmen, wenn er die Sendung mit der Einspruchsentscheidung beispielsweise am vierten Tag nach Aufgabe zur Post vormittags erhalte und noch am selben Tag nachmittags die Einspruchsrücknahme erkläre.

Aus teleologischen, gesetzessystematischen und letztlich auch verfassungsrechtlichen Erwägungen heraus ist der erkennende Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts in seiner Entscheidung vom 3.5.2021 unter dem Aktenzeichen 9 K 168/20 jedoch entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamtes und der vereinzelt Literaturmeinung der Auffassung, dass von einer Bekanntgabe außerhalb der Drei-Tagesfiktion immer erst mit Ablauf des Tages des tatsächlichen Zugangs auszugehen ist. Der stunden-, minuten- und sekundengenaue Zugang innerhalb ist Tages daher irrelevant.

Im Ergebnis kommt das Niedersächsische Finanzgericht in seiner zuvor zitierten Entscheidung daher aus teleologischen, gesetzessystematischen und verfassungsrechtlichen Überlegungen heraus zu dem Schluss, dass eine Rücknahme des Einspruchs zur Vermeidung einer verbösernden Einspruchsentscheidung auch dann noch bis zum Ablauf des tatsächlichen Bekanntgabetags möglich ist, wenn der tatsächliche Zugang der Einspruchsentscheidung außerhalb der Drei-Tagesfiktion erfolgt.

Zur weiteren Begründung sei insoweit auf den Urteilstext verwiesen, da hier die erstinstanzlichen Richter sehr dezidiert, nachvollziehbar und sehr ausführlich die Gründe für ihre Entscheidung darlegen.

**Hinweis:** Es ist sicherlich nicht schwer zu verstehen, dass die Finanzverwaltung mit dieser Entscheidung nicht glücklich ist, da verbösernde Einspruchsentscheidungen durchaus einfach aus der Welt geräumt werden können, wenn die Einspruchsentscheidung außerhalb der Drei-Tagesfiktion zugeht und der Steuerpflichtige noch am gleichen Tag reagiert.

Da es insoweit für den Fall, dass die Einspruchsentscheidung außerhalb der Drei-Tagesfiktion zugeht, bisher keine Rechtsprechung gibt, war auch die Revision zur Fortbildung des Rechts und wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache zuzulassen.

Wie nicht anders zu erwarten, hat die Finanzverwaltung den Revisionszug bestiegen, weshalb schließlich noch der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 16/21 den Sachverhalt zu klären hat. Konkret lautet hier

die Rechtsfrage: Kann ein Einspruch noch am Tag des tatsächlichen Zugangs der mit einfachem Brief übersandten Einspruchsentscheidung -- außerhalb der Drei-Tages-Fiktion -- durch eine am Abend des Zugangstags per Telefax an das Finanzamt übermittelte Rücknahmeerklärung wirksam zurückgenommen und eine Verböserung damit abgewendet werden?

Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit werden wir wieder über diese Thematik berichten.

## **7. Für Erben: Begünstigungstransfer auch bei Erbauseinandersetzung außerhalb von sechs Monaten**

Die erbschaftsteuerliche Begünstigung für den Erwerb von Betriebsvermögen oder auch eines Familienheims können vom Erben auf einen Dritten übergehen, wenn im Rahmen der Nachlassteilung begünstigtes Vermögen auf den Dritten übertragen wird. Die Finanzverwaltung geht dabei regelmäßig davon aus, dass ein solcher Begünstigungstransfer jedoch nicht mehr möglich ist, wenn die Erbauseinandersetzung nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt.

Mit Urteil vom 21.4.2021 hat das Finanzgericht Düsseldorf unter dem Aktenzeichen 4 K 2154/20 Erb dem deutlich widersprochen. Zum Hintergrund des Verfahrens:

Der Kläger und sein Bruder waren je hälftig Erben ihrer im Jahr 2015 verstorbenen Eltern. Zum Nachlass gehören unter anderem eine Kommanditbeteiligung des Vaters und mehrere Grundstücke. Das beklagte Finanzamt setzte gegenüber dem Erben die Erbschaftsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Dabei wurde ihm für den Erwerb des Betriebsvermögens und für einzelne Grundstücke Vergünstigungen ausweislich der gesetzlichen Regelung in §§ 13 a bis 13 c des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) gewährt. Weiterhin kam für eine nach dem Erbfall vom Kläger bewohnte Wohnung die Steuerbefreiung für ein Familienheim zur Anwendung.

Zum Zwecke der Erbauseinandersetzung trafen die Brüder im Jahr 2018 eine Vereinbarung. Der Bruder übertrug dem Kläger den hälftigen Miteigentumsanteil an der vom Kläger bewohnten Wohnung sowie die anteiligen Kommanditanteile. Die Grundstücke wurden zwischen den Brüdern aufgeteilt. Anschließend beantragte der Kläger gegenüber dem Finanzamt eine Änderung seiner Erbschaftsteuerfestsetzung. Nach der Vermögensaufteilung seien ihm die erbschaftsteuerliche Begünstigung für das Betriebsvermögen und das Familienheim statt bisher nur zur Hälfte nun in vollem Umfang zu gewähren.

Das Finanzamt lehnte jedoch eine entsprechende Bescheidänderung ab. Nach Auffassung des Fiskus könne eine Erbauseinandersetzung steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn sie zeitnah nach dem Erbfall erfolge. Unter zeitnah versteht die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang einen Zeitraum von sechs Monaten. Im Streitfall seien jedoch zwischen dem Erbfall der Erbauseinandersetzung drei Jahre vergangen, weshalb nach Auffassung des Fiskus ein entsprechender Begünstigungstransfer nicht mehr möglich sein soll.

Die dagegen gerichtete Klage beim Finanzgericht Düsseldorf hatte unter dem oben bereits zitierten Aktenzeichen Erfolg. Die erstinstanzlichen Richter aus Düsseldorf entschieden,



dass der Zeitablauf von etwa drei Jahren dem Übergang der Erbschaftsteuerbegünstigungen vom Bruder auf den Kläger nicht entgegensteht. Die Richter führten aus, dass das Gesetz keine Frist enthalte, in der die Erbauseinandersetzung zu erfolgen habe. Der Zeitraum von sechs Monaten stammt insoweit ausschließlich aus Verwaltungsanweisungen zur gesetzlichen Vorschrift und hat somit keine Bindungswirkung für Steuerpflichtige oder für Finanzgerichte.

Weiter argumentierte die Düsseldorfer Richter: Im Streitfall sei der für einen Begünstigungstransfer erforderliche innere Zusammenhang zwischen der Vermögensaufteilung und dem Erbfall gegeben. Ein solcher Zusammenhang könne auch dann noch bestehen, wenn die Auseinandersetzung (etwa bei komplexer Vermögenslage und schwierig zu klärenden Bewertungsfragen) erst längere Zeit nach dem Erbfall erfolge. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass es aufgrund eines neuen Willensentschlusses der Erben zu einer Vermögensübertragung gekommen ist.

Bei der Neuberechnung der Erbschaftsteuer wird das Finanzamt auch die Steuerbefreiung für ein Familienheim in vollem Umfang zu berücksichtigen haben. Der hier erkennende Senat des Finanzgerichtes Düsseldorf hielt es für unschädlich, dass der Bruder die persönlichen Voraussetzungen dieser Steuerbefreiung nicht erfüllt. Entscheidend sei, dass er dem Kläger abstrakt begünstigungsfähiges Vermögen übertragen habe und der Kläger die persönlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung (Weiternutzung der Immobilie als Familienwohnheim) erfüllt.

**Hinweis:** Im Ergebnis hat das Finanzgericht Düsseldorf die Verwaltungsauffassung des Bundesfinanzministeriums hier ziemlich auseinandergenommen. Unter dem Strich ist daher nicht verwunderlich, dass die Finanzverwaltung Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt hat. Unter dem Aktenzeichen II R 12/21 muss dieser nun klären, ob auch nach Ablauf von drei Jahren seit dem Erbfall davon ausgegangen werden kann, dass die Vermögensteilung noch im Rahmen der Teilung des Nachlasses erfolgt ist. Konkret geht es im Weiteren um die Frage, ob dann die Begünstigungsvorschriften des Erbschaftsteuergesetzes, insbesondere für den Erwerb des hier vorliegenden Kommanditanteils und des Familienheims, noch Anwendung finden können.

**Tipp:** In der Praxis ist es häufig der Fall, dass eine Erbauseinandersetzung nicht innerhalb von sechs Monaten abgeschlossen ist. Wer daher auch im eigenen Fall dieses Problem hat, sollte sich an das Musterverfahren beim Bundesfinanzhof anhängen. Insbesondere hat man nichts zu verlieren, wenn die Finanzverwaltung sich schon auf den Standpunkt stellt, dass wegen des Ablaufs von sechs Monaten eine Begünstigungsvorschrift nicht mehr greifen kann. Unseres Erachtens stehen die Chancen jedoch auch sehr gut, dass auch der Bundesfinanzhof auf der Linie des erstinstanzlichen Gerichts urteilen wird.

## 8. Für Immobilienbesitzer: Privates Veräußerungsgeschäft bei Zwangsversteigerung

Schon im Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz, sprich die Aussetzung der Vollziehung, hat das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf seinerzeit unter dem

Aktenzeichen 2 V 2664/20 A (E) die Auffassung vertreten, dass ein privates Veräußerungsgeschäft bei der Zwangsversteigerung eines Grundstücks vorliegen kann.

Mit Urteil vom 28.4.2021 legt das Finanzgericht Düsseldorf in höchst unerfreulicher Weise unter dem Aktenzeichen 2 K 2220/20 E nach.

Im Verfahren ging es um den folgenden Sachverhalt: Im Jahr 2019 wurden zwei Grundstücke des Klägers zwangsversteigert. Beide Grundstücke hatte der Steuerpflichtige im Jahr 2010 im Wege der Zwangsversteigerung erworben. Das Finanzamt sah in der aktuell erfolgten Zwangsversteigerung zwei private Veräußerungsgeschäfte und versteuerte insoweit sonstige Einkünfte beim Kläger.

Verständlicherweise war hingegen der Kläger der Ansicht, dass er den Überschuss zwischen dem Versteigerungserlös und den Anschaffungskosten nicht zu versteuern habe. Seiner Meinung nach fehlt es bereits an einer Veräußerung. Ein Eigentumsverlust aufgrund einer Zwangsversteigerung beruhe nämlich, ähnlich wie bei einer Enteignung, die nicht zu einem privaten Veräußerungsgeschäft führen kann, nicht auf einem willentlichen Entschluss des Eigentümers. Außerdem ist bei der Fristberechnung nicht auf den Zeitpunkt der Abgabe des Meistgebots, sondern auf das spätere Datum des Zuschlagsbeschlusses abzustellen, sodass aufgrund der Argumentation des Klägers im Streitfall die Zehnjahresfrist bereits abgelaufen gewesen ist.

Auch im Hauptsacheverfahren folgte das Finanzgericht Düsseldorf der Ansicht des Klägers jedoch nicht. Die erstinstanzlichen Richter bestätigten die Ansicht des Finanzamtes, dass der Kläger zwei private Veräußerungsgeschäfte getätigt habe. Zur Begründung führten sie an: Bei einer Zwangsversteigerung beruht der Eigentumsverlust auf einem Willensentschluss des Eigentümers. Der Grund: Der Eigentümer kann (anders bei einer Enteignung) den Eigentumsverlust durch eine Befriedigung der Gläubiger verhindern. Ob für den Kläger eine Gläubigerbefriedigung tatsächlich wirtschaftlich möglich ist, ist dafür vollkommen egal. So zumindest die Auffassung der erstinstanzlichen Richter in diesem Streitpunkt.

Weiterhin bejahten die erstinstanzlichen Richter auch eine Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist des privaten Veräußerungsgeschäftes. Für die Fristberechnung ist nämlich ihrer Meinung nach auf das obligatorische Rechtsgeschäft abzustellen, wie es auch in der Literatur insgesamt wiedergegeben wird. Bei einer Zwangsversteigerung ist daher der Tag der Abgabe des jeweiligen Meistgebots entscheidend. Der Zuschlag, mit dem der Erwerber anschließend das Eigentum kraft Hoheitsakt erwirbt, ist hingegen lediglich der dingliche Akt der Eigentumsübertragung, der für die Fristberechnung unerheblich ist. Auch in diesem Punkt urteilen die Richter also gegen den Steuerpflichtigen.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat die Revision zum Bundesfinanzhof nicht zugelassen. Ob im vorliegenden Fall eine Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt wird, ist zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses bisher nicht ersichtlich. Sofern dem so ist, werden wir jedoch sicherlich über den Fortgang des Verfahrens berichten.

## **9. Für Vermieter: Verluste aus einem Zins-Währungsswap nach erstinstanzlicher Meinung keine Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung**

Werbungskosten sind ausweislich der gesetzlichen Definition in § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind dies grundsätzlich alle durch diese Einkunftsart veranlassten Aufwendungen. Konkret sind es diejenigen Aufwendungen, bei denen zum einen objektiv ein Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung besteht und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden. Zum anderen ist es ausweislich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 24.4.1997 unter dem Aktenzeichen VIII R 53/95 erforderlich, dass das auslösende Moment der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbsphäre zuzurechnen ist.

Liest man allein diese Definition der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und deren Werbungskosten, könnte man durchaus zu dem Schluss gelangen, dass auch entsprechende Zahlungen aufgrund eines Zins-Währungsswaps im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Vermietungsobjektes in einer anderen Währung als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sein müssen.

Das erstinstanzliche Finanzgericht Köln kommt jedoch in seiner Entscheidung vom 22.4.2021 unter dem Aktenzeichen 6 K 3247/17 zu einem anderen Schluss. Zwar erkennen auch die erstinstanzlichen Richter, dass im Streitfall der Zins-Währungsswap zwar mit dem Finanzierungsdarlehen der Immobilie und damit mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht. Klar und deutlich subsumieren die erstinstanzlichen Richter in ihrer Entscheidung: Objektiv bestand ein solcher Zusammenhang, denn der Habenzins des Swap-Geschäftes war exakt mit dem Sollzins des Darlehens synchronisiert, die Höhe der Darlehensverpflichtung stimmte mit der Höhe der Bezugsgröße für den verrechnen Zinssatz im Rahmen des Swap-Geschäftes überein, die Zinsbindungsfrist des Darlehens entsprach genau der Laufzeit des Swaps und die für das Darlehen zur Verfügung gestellten Sicherheiten besicherten zugleich das Swap-Geschäft. Zudem wurde das Geschäft in zeitlichem Zusammenhang mit der Neuvereinbarung der Darlehenskonditionen geschlossen. Insoweit wird seitens der erstinstanzlichen Richter der objektive Zusammenhang nicht infrage gestellt.

Auch subjektiv bejahen die erstinstanzlichen Finanzrichter des Finanzgerichtes Köln diesen Zusammenhang. Ziel des Geschäftes war es insoweit, wie die sich in den Steuerakten befindliche Broschüre „Zinsoptimierungsstrategie (...)“ zeigt, mittels des Swaps Zugangs zu den günstigen ausländischen (im vorliegenden Fall schweizerischen) Kreditkonditionen zu erlangen, den Zinssatz des Darlehens um ca. 0,7 % jährlich zu senken und damit schließlich die für das Darlehen zu entrichtenden Schuldzinsen zu mindern. Dass der Swap zugleich ein Währungsrisiko für den Steuerpflichtigen beinhaltet, ist für den engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Vermietungseinkünften unschädlich. Vor diesem Hintergrund hat bereits das Finanzgericht Köln in einer früheren Entscheidung vom 18.12.2018 unter dem Aktenzeichen 8 K 3086/2 16 entschieden, dass laufende Zahlungen aufgrund eines mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Zusammenhang stehenden Swaps bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Einnahmen bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Vorliegend ist das Finanzgericht Köln jedoch nicht geneigt, den bei Auslaufen des Zins-Währungsswaps vom Steuerpflichtigen aufgrund der Währungsschwankungen zu entrichtenden Mehrbetrag als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen. Zwar erkennen auch die erstinstanzlichen Richter, dass der wirtschaftliche Zusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch das Auslaufen des Swaps nicht aufgehoben wird. Sie sind jedoch dennoch der Meinung, dass der Mehrbetrag nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen ist, da er nicht der Nutzungsüberlassung des Vermietungsobjektes, sondern der privaten Vermögensebene des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist.

Mit diesem Argument kommen die Richter daher zu dem Schluss, dass der zu entrichtende Mehrbetrag, auch Endaustauschzahlung genannt, nicht als Werbungskosten abzugsfähig ist. Insoweit möchte das Finanzgericht Köln die Rechtsprechung zu Kursverlusten bei Fremdwährungsdarlehen, wonach Zahlungen, mit denen Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen ausgeglichen werden, nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind, entsprechend anwenden. In diesem Fall ist der Mehrbetrag, ebenso wie das Wechselkursrisiko bei Fremdwährungsdarlehen, demnach nicht durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst. So zumindest die aktuelle Auffassung des Finanzgerichts Köln.

**Hinweis:** Ob diese Auffassung tatsächlich haltbar ist, bleibt aktuell noch abzuwarten, da das erstinstanzliche Finanzgericht gezwungen war, die Revision zur Fortbildung des Rechtes zuzulassen. Erfreulicherweise ist diese Revision auch eingelegt worden und wird unter dem Aktenzeichen IX R 15/21 geführt. Insoweit wird nun der Bundesfinanzhof das letzte Wort haben, ob eine Mehrbelastung aus einer Zinsoptimierung im Rahmen einer Finanzierung in Auslandswährung eines vermieteten Immobilienobjektes bei Auslaufen des Zins-Währungsswaps einen Werbungskostenabzug rechtfertigt.

## **10. Für Gesellschafter: Abgeltungsteuersatz oder tarifliche Besteuerung bei Darlehen an ausländische Kapitalgesellschaften**

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 32 d Abs. 2 Satz 1 Nummer 1b des Einkommensteuergesetzes (EStG) gilt der Abgeltungsteuersatz nicht, wenn Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nummer 7 EStG von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist. Diese Regelung greift ebenso, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist. In solchen Fällen ist der Kapitalertrag dann mit der tariflichen Einkommensteuer, mithin zum Spitzensteuersatz, zu besteuern.

Mit Entscheidung vom 18.5.2021 hat das Finanzgericht Düsseldorf unter dem Aktenzeichen 10 K 2362/18 E klargestellt, dass eine Auslegung der Vorschrift in § 32 d Abs. 2 Satz 1 Nummer 1b EStG dahingehend, dass die Vorschrift nur auf im Inland ansässige Schuldner-Kapitalgesellschaften Anwendung findet, ausscheidet. Auch ausländische Kapitalgesellschaften fallen daher unter diese Regelung.

Im abgeurteilten Sachverhalt war ein deutscher Steuerpflichtiger mittelbar über eine weitere ausländische Kapitalgesellschaft zu mehr als 10 % an der fraglichen ausländischen

Kapitalgesellschaft beteiligt. Das Finanzgericht Düsseldorf führt insoweit aus: Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers. Für die Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm, aus dem Zusammenhang, aus ihrem Zweck sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte. Insoweit spricht man von der grammatikalischen Auslegung (Wortlaut der Norm), von der systematischen Auslegung (Zusammenhang), von der teleologischen Auslegung (Zweck der Vorschrift) sowie von der historischen Auslegung (Gesetzesmaterialien und Entstehungsgeschichte). Zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen. Gegen den eigentlichen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes allerdings nur unter bestimmten Ausnahmen möglich. So beispielsweise, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sittenwidrigen Ergebnis führen würde, welches vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann.

Auf Basis dieser Vorgaben lässt jedoch der Wortlaut des § 32 d Abs. 2 Satz 1 Nummer 1b EStG keine Begrenzung auf Inlandssachverhalte erkennen. Auch sprechen weder die systematische, noch die historische und die teleologische Auslegung der Vorschrift für eine derartige Einschränkung des Anwendungsbereichs.

Im Ergebnis kommt daher das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf in der oben bereits zitierten Entscheidung zu dem Schluss, dass die Anwendung des gesonderten Steuertarifs der Abgeltungsteuer für Zinszahlungen einer Kapitalgesellschaft an einen zu mindestens 10 % beteiligten Anteilseigner auch im Fall der Auslandsansässigkeit der Schuldner-Kapitalgesellschaft ausgeschlossen ist.

Abschließend geklärt ist die Streitfrage damit jedoch nicht. Unter dem Aktenzeichen VIII R 15/21 muss der Bundesfinanzhof noch entscheiden, ob in entsprechenden Fällen die Regelung nicht doch auf inländische Kapitalgesellschaften einzugrenzen ist. In betroffenen Fällen kann es daher ratsam sein, den eigenen Streitfall offen zu halten und auf die Aburteilung des vorgenannten Musterverfahrens zu warten.

**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.