

# Mandantenbrief Dezember 2019

## **Steuertermine:**

**10.12.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur Lohnsteuer  
Einkommensteuer  
Kirchensteuer  
Körperschaftsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **13.12.** 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 Januar 2020:**

**10.01.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

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

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

Alle Angaben ohne Gewähr

## **Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge Dezember 2019**

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Dezember ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 23.12.2019.

Das Inhaltsverzeichnis ist leer, da keine Absatzstile für das Inhaltsverzeichnis festgelegt wurden.

---

## **1. Für alle Steuerpflichtigen: Abzugsfähigkeit von Berufskleidung, oder: Nicht nackt zu sein ist nicht abzugsfähig**

Immer wieder ist es vor deutschen Finanzgerichten streitbefangen, ob eine steuermindernde Berufskleidung gegeben ist. So auch in einem aktuellen Verfahren beim Bundesfinanzhof in München unter dem Aktenzeichen VIII R 33/18. Konkret lautet im vorliegenden Streitfall die Rechtsfrage, ob es sich bei dem schwarzen Anzug, der schwarzen Damenbluse und dem schwarzen Damenpullover sowie den schwarzen Schuhen um typische Berufskleidung von Trauerrednern und Trauerbegleitern handelt mit der Folge, dass deren Anschaffungs- und Reinigungskosten als Betriebsausgaben (oder im Fall von Angestellten als Werbungskosten) abziehbar sind.

Leider stehen die Chancen auf ein positives Urteil nicht gerade gut, da der Bundesfinanzhof Kleidungsstücke, die auch sonst im Alltag getragen werden könnten, regelmäßig nicht zum steuermindernden Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten zulässt. Der Bundesfinanzhof vertritt insoweit in langjähriger ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass zu unterscheiden sei zwischen „typischer Berufskleidung“ einerseits und „bürgerlicher Kleidung“ andererseits. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die Aufwendungen für typische Berufskleidung (insgesamt) steuermindernd abziehbar. Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind hingegen nicht abziehbar. Diese Nichtabziehbarkeit liegt selbst dann vor, wenn es sich um besonders hohe Aufwendungen handelt oder wenn die bürgerliche Kleidung überwiegend oder nahezu ausschließlich oder sogar ganz ausschließlich im Beruf getragen wird. Auch eine teilweise Abzugsfähigkeit schließt der Bundesfinanzhof aus. Daran hat auch die Rechtsprechung des Großen Senats zur Aufteilung von Reisekosten nichts geändert.

In der früheren Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof zur Begründung dieser Auffassung unter anderem darauf verwiesen, dass Kleidung deswegen getragen werde, weil der Mensch im Alltag nicht nackt sein möchte, sondern bekleidet, sodass das Tragen von Bekleidung ein allgemeines menschliches Bedürfnis befriedige, womit es privat veranlasst und Ausfluss der Lebensführung sei. Der den Beruf fördernde Teil des Tragens von Bekleidung sei damit nicht nach objektiven Maßstäben und nicht in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzbar. Die Folge dieser höchstrichterlichen Meinung: Kleidung unterliegt grundsätzlich dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nummer 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Insoweit sind nämlich Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, nicht abzugsfähig. Dies gilt selbst dann, wenn die Aufwendungen zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Schlicht aus der Argumentation heraus, dass bürgerliche Kleidung auch dann getragen werden würde, wenn der Beruf nicht ausgeübt wird, liegen daher im Ergebnis aufgrund der bisherigen Rechtsprechungsmeinung nicht abziehbare Aufwendungen vor.

**Tipp:** Auch wenn, wie eingangs schon gesagt, die Chancen auf eine positive Entscheidung des Bundesfinanzhofs eher gering sind, kann es in entsprechenden Fällen und insbesondere bei hohen Aufwendungen für eine „bürgerliche Berufskleidung“ nicht schaden, Einspruch einzulegen und den entsprechenden steuermindernden Abzug zu fordern. Selbst wenn schließlich der eigene Einspruch aufgrund einer abermals negativen Entscheidung des Bundesfinanzhofs verworfen wird, hat man nichts verloren.

**Hinweis:** Zum besseren Überblick wird im Folgenden noch eine kurze Darstellung der Rechtsprechung zum Thema Abzugsfähigkeit von Kleidung präsentiert. So erhält man ein Gefühl, worauf es für die Abzugsfähigkeit ankommt:

Bundesfinanzhof vom 09.03.1979 (Az: VI R 171/77)

Aufwendungen für die Anschaffung, Reinigung und Instandhaltung eines schwarzen Anzugs können bei einem Oberkellner als Werbungskosten abziehbar sein, wenn dieser nach den Dienstvorschriften verpflichtet ist, bei seiner Tätigkeit einen schwarzen Anzug zu tragen.

Bundesfinanzhof vom 06.07.1989 (Az: IV R 91-92/87)

Auch außergewöhnlich hohe Aufwendungen für bürgerliche Kleidung und Kosmetika können grundsätzlich nicht zum Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zugelassen werden, es sei denn, diese Aufwendungen lassen sich vom normalen Aufwand nach objektiven Maßstäben zuverlässig und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen (seinerzeit eine Änderung der Rechtsprechung).

Bundesfinanzhof vom 06.12.1990 (Az: IV R 65/90)

Aufwendungen für Kleidung, die ein Arzt bei der Berufsausübung trägt, sind nur dann Betriebsausgaben, wenn die außerberufliche Verwendung der Kleidungsstücke wegen ihres rein funktionalen Charakters als ausgeschlossen erscheint.

Bundesfinanzhof vom 18.04.1991 (Az: IV R 13/90)

Aufwendungen einer Instrumentalsolistin für Abendkleider und schwarze Hosen können nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemacht werden.

Bundesfinanzhof vom 29.06.1993 (Az: VI R 77/91)

Aufwendungen eines Polizeibeamten für die Reinigung seiner Diensthemden sind als Werbungskosten abziehbar.

Hinweis: Weiterhin werden in diesem Verfahren Hinweise zur Ermittlung der Werbungskosten bei Reinigung typischer Berufskleidung mit der privaten Waschmaschine gegeben.

Bundesfinanzhof vom 6.6.2005 (Az: VI B 80/04)

Kein Werbungskostenabzug für ausschließlich bei der Berufsausübung getragene Kleidung eines Soldaten.

## **2. Für Erben: Steuererklärungskosten des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten**

Ausweislich der Regelung in § 10 Abs. 5 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) sind vom steuerpflichtigen Erwerb, soweit sich an anderer Stelle im Gesetz nichts anderes ergibt, als Nachlassverbindlichkeiten die vom Erblasser herrührenden Schulden steuermindernd berücksichtigungsfähig, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb, Anteil an einem Gewerbebetrieb, Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden sind.

Dabei sind als Nachlassverbindlichkeiten nicht nur die vom Erblasser herrührenden Schulden (sogenannte Erblasserschulden), sondern auch die den Erben als solchen treffenden Verbindlichkeiten (sogenannte Erbfallschulden) anzusehen. Dies hat der Bundesfinanzhof zuletzt in seiner Entscheidung vom 10.11.2015 unter dem Aktenzeichen VII R 35/13 klargestellt.

Somit sind als Nachlassverbindlichkeiten sowohl Verbindlichkeiten zu verstehen, die noch zu Lebzeiten des Erblassers entstanden und dann auf dessen Gesamtrechtsnachfolger übergegangen sind. Ebenso sind auch Verbindlichkeiten, die erst durch oder nach dem Erbfall entstanden sind, aber für die der Rechtsgrund bereits zu Lebzeiten des Erblassers gelegt, war abzugsfähig.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 04.07.2012 unter dem Aktenzeichen II R 15/11 entschieden, dass zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten nicht nur die Steuerschulden gehören, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch diejenigen Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstanden sind.

Unter Anwendung dieser höchstrichterlichen Grundsätze kommt das Finanzgericht Baden-Württemberg in seiner Entscheidung vom 15.05.2019 unter dem Aktenzeichen 7 K 2712/18 zu dem Schluss, dass Steuerberatungskosten, die der Erbe für die Erstellung einer berechtigten Einkommensteuererklärung wegen der Nacherklärung ausländischer Kapitaleinkünfte des Erblassers nach dessen Tod getragen hat, als Nachlassverbindlichkeiten unabhängig davon die Erbschaftsteuer mindern, ob der Steuerberater noch vom Erblasser oder erst von den Erben beauftragt worden ist.

Demgegenüber sieht das erstinstanzliche Gericht jedoch in den Kosten für die Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers nach seinem Tod keine Nachlassverbindlichkeiten. Der Grund: Der Erblasser hat die Räumung seiner Wohnung nicht selbst beauftragt. Damit bestand zum Todestag eine entsprechende Verpflichtung für den Erben nicht. Vielmehr hat erst der Erbe durch eine eigenständige Entscheidung die Räumung der Eigentumswohnung veranlasst, um die Wohnung als Nachlassgegenstand besser verwerten zu können.

Nachlassverbindlichkeiten können daher im Sinne der gesetzlichen Vorschrift nur solche Kosten sein, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbes entstehen. Demgegenüber gehören Kosten der Verwaltung des Nachlasses,

wie eben die Räumung der Eigentumswohnung zur besseren Verwertbarkeit, nicht zu den Nachlassverbindlichkeiten.

**Hinweis:** Weil jedoch die entsprechenden Rechtsfragen bisher höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt waren, hat das erstinstanzliche Finanzgericht die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Unter dem Aktenzeichen II R 32/19 muss daher der Bundesfinanzhof nun folgende Rechtsfrage klären: Sind Steuerberatungskosten für die nachträgliche Erstellung der Einkommensteuererklärung des Erblassers und für die Räumung einer hinterlassenen Eigentumswohnung als Nachlassverbindlichkeiten bei der Erbschaftsteuer abziehbar?

Unseres Erachtens spricht sehr viel dafür, dass die obersten Richter des Bundesfinanzhofs die erstinstanzliche Entscheidung aus Baden-Württemberg in beiden Teilen voll bestätigen werden, da die Argumentationskette der erstinstanzlichen Richter zur Begründung schlicht überzeugt.

### **3. Für nichteheliche Lebensgemeinschaften: Mietvertrag für die gemeinsame Wohnung**

Werden Aufwendungen zur Einkünfteerzielung verwendet, können diese regelmäßig steuermindernd berücksichtigt werden. So ist es auch bei der Vermietung und Verpachtung. Sämtliche im Zusammenhang mit dem Objekt stehende Aufwendungen, die auch der Vermietung des Objektes dienen, können berücksichtigt werden.

In der Praxis ergibt sich so durch die Vermietung und Verpachtung häufig ein sehr positiver, steuerlicher Effekt. Insgesamt ergibt sich nämlich häufig ein Überschuss der Werbungskosten über die Mieteinnahmen. Dabei wird tatsächlich kein wirtschaftlicher Verlust erlitten, da der steuerliche Vermietungsverlust hauptsächlich über die steuermindernde Anrechnung der Abschreibung generiert wird, welche meist keine wirtschaftliche Belastung für den Vermieter darstellt. Im Ergebnis entsteht also ein Verlust, der wiederum steuermindernd mit allen anderen Einkünften verrechnet werden kann.

Bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften ist es häufig so, dass die gemeinsame Wohnung einem der beiden Partner gehört. Der andere Partner beteiligt sich mit einer Art Miete an den laufenden Kosten und überweist den entsprechenden Obolus monatlich an den Gefährten. Bei einem Blick durch die steuerliche Brille liegt es auf der Hand, dass man versucht, daraus ein Mietverhältnis zu konstruieren, bei dem am Ende ein Werbungskostenüberschuss über die Einnahmen aus Vermietungsverpachtung steht, welcher schließlich steuermindernd mit anderen Einkünften verrechnet werden könnte.

Leider ist dies jedoch zu schön, um wahr zu sein. Mit Urteil vom 06.06.2019 hat das Finanzgericht Baden-Württemberg unter dem Aktenzeichen 1 K 699/19 klargestellt, dass ein Mietvertrag zwischen den Lebensgefährten über die hälftige Nutzung der gemeinsam bewohnten Wohnung einem Fremdvergleich nicht standhält und steuerlich dementsprechend nicht anzuerkennen ist.

Auch wenn es schade ist, dass die Entscheidung des erstinstanzlichen Gerichts so ausgefallen ist, ist die Argumentation der Richter durchaus nachzuvollziehen. So würde ein fremder Dritter sich nicht auf eine bloße Berechtigung zur Mitnutzung einer Wohnung ohne Privatsphäre einlassen, ohne dass ihm individuell und abgrenzbar zugewiesene Wohnräume zustehen würden.

---

Zudem ist auch eine nichteheliche Lebensgemeinschaft eine Wirtschaftsgemeinschaft, die als Einheit betrachtet werden muss. Ein wesentlicher Bestandteil dieser Einheit ist das gemeinsame Wohnen. Schon aus diesem Grund kommen die erstinstanzlichen Richter zu dem Schluss, dass ein zivilrechtlicher Mietvertrag bei dem Zusammenwohnen niemals die Grundlage ist. Vielmehr ist die Grundlage des Zusammenwohnens die persönliche Beziehung der Partner untereinander. Insoweit tragen beide Partner nach ihren Kräften finanziell zur gemeinsamen Lebensführung bei, wozu auch das Wohnen gehört.

Auch die Tatsache, dass die monatlichen Überweisungen als Miete bezeichnet werden, ändert daran nichts. Steuerlich liegen insoweit nicht berücksichtigungsfähige Beiträge zur gemeinsamen Haushaltsführung vor, welche jedoch keinen Werbungskostenabzug ermöglichen.

#### **4. Für Vermieter: Sonderabschreibung auch für Baudenkmäler im EU-Ausland?**

Aktuell liegt dem Bundesfinanzhof in München folgende Rechtsfrage vor: Stellt die Beschränkung der erhöhten Absetzung bei Baudenkmälern gemäß § 7e Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf im Inland belegene Gebäude ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bzw. gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar. Im konkreten steuerlichen Streitfall geht es um die Anwendbarkeit der Sonderabschreibung für Baudenkmäler nach § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG auf ein unter Denkmalschutz stehendes und in Polen gelegenes Gebäude.

Gerade im Gedanken der Europäischen Union und der sich daraus hervortuenden Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit spricht einiges dafür, dass auch für ausländische Baudenkmäler die Sonderabschreibung nach deutschem Einkommensteuerrecht genutzt werden kann, wenn insoweit in der Bundesrepublik Deutschland Einkünfte zu versteuern sind. Dass dies dem Fiskus ein Dorn im Auge ist, ist verständlich und wird kaum verwundern. Eine steuergerichtliche Auseinandersetzung scheint daher unausweichlich.

Tatsächlich hat jedoch auch das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 04.04.2019 unter dem Aktenzeichen 9 K 2480/17 E die Sonderabschreibung für Baudenkmäler für ein im EU-Ausland gelegenes Gebäude aufgrund der Beschränkung auf im Inland gelegene Gebäude abgelehnt und sieht dabei kein Problem in Bezug auf eine Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht.

Konkret urteilte das Finanzgericht Düsseldorf: Bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Gewinne, die aus dem Betrieb eines Hotel-Restaurants in einem in Polen gelegenen Baudenkmal erzielt werden, ist die Sonderabschreibung nur zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass das ausländische Denkmalgebäude zum deutschen kulturgeschichtlichen Erbe zählt.

Die in § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG vorgesehene Beschränkung auf im Inland gelegene Gebäude verstößt (unter Berücksichtigung der vorgenannten Ausnahme eines deutschen kulturgeschichtlichen Erbes) nicht gegen die gemeinschaftsrechtliche Niederlassungsfreiheit oder Kapitalverkehrsfreiheit. Dabei stützen sich die erstinstanzlichen Richter auf ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 18.12.2014 unter dem Aktenzeichen C-87/13.

Konkret begründen sie ihre Entscheidung wie folgt: Die in § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG vorgesehene Beschränkung auf im Inland gelegene Gebäude stellt weder einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union noch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß §

63 des Vertrages dar. Wie schon zuvor gesagt, stützt sich der erkennende Senat dabei auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu einer dem § 7i EStG vergleichbaren niederländischen Bestimmung. Danach sind die Regelungen des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit) dahingehend auszulegen, dass die Regelungen der Europäischen Union Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates nicht entgegenstehen, nachdem zum Schutz des nationalen kulturgeschichtlichen Erbes der Abzug von Aufwendungen für Denkmalgebäude nur den Eigentümern von in seinem Hoheitsgebiet belegenen Gebäuden ermöglicht wird, sofern diese Möglichkeit Eigentümern von Denkmalgebäuden, die trotz ihrer Lage im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates zum nationalen kulturgeschichtlichen Erbe des erstgenannten Mitgliedstaates gehören können, eröffnet ist.

Damit begründen die erstinstanzlichen Richter des Finanzgerichtes Düsseldorf, dass ein Steuerpflichtiger, der in Deutschland mit seinen Einkünften der Besteuerung unterliegt und dem ein im europäischen Ausland gelegenes Denkmalgebäude gehört, für das er die Begünstigung des § 7i EStG in Anspruch nehmen möchte, zumindest nachweisen muss, dass das ausländische Denkmalgebäude zum deutschen kulturgeschichtlichen Erbe zählt. Kann er diesen Nachweis nicht erbringen, soll es hingegen rechtens sein, dass die Finanzverwaltung einen entsprechenden steuermindernden Abzug der Sonderabschreibung für Baudenkmäler im Ausland der Europäischen Union verwehrt.

**Tipp:** Wie eingangs schon gesagt, ist dies jedoch nicht das letzte Wort, da sich auch der Bundesfinanzhof in München sicherlich noch mit dieser Streitfrage beschäftigen muss. Auch wenn es bereits ein Urteil in einem ähnlich gelagerten Fall durch den Europäischen Gerichtshof gab, ist damit noch nicht geklärt, dass sich hier die Auffassung und insbesondere die Reichweite der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit im Laufe der Zeit nicht doch erweitert haben können. Betroffenen sei daher der Einspruch empfohlen, zumal dieser selbst im Fall einer ablehnenden Entscheidung nicht nachteilig sein wird.

## **5. Für Vermieter: Dauerhafte Vermietungsabsicht trotz Kündigungsmöglichkeit wegen Eigenbedarf**

Rund um die Frage der Vermietung und Verpachtung ist es regelmäßig von besonderer Bedeutung, ob eine dauerhafte Vermietungsabsicht besteht. Ist diese nämlich gegeben, können Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung und Verpachtung grundsätzlich mit anderen positiven Einkünften steuermindernd verrechnet werden.

Ist die dauerhafte Vermietungsabsicht hingegen fraglich und es entstehen Verluste, nimmt der Fiskus gerne eine Liebhaberei an. Die Folge: Negative Ergebnisse aus dem Bereich der Vermietung und Verpachtung dürfen nicht mehr mit anderen Einkünften verrechnet werden. Die Verluste sind quasi steuerliches Privatvergnügen.

Insbesondere bei der Vermietung von Wohnraum wird jedoch die Einkünftezielungsabsicht regelmäßig zu unterstellen sein. Dies gilt zumindest dann, wenn tatsächlich eine dauerhafte Vermietung vorliegt. In der Praxis ist es daher von entscheidender Bedeutung, ob ein Mietvertrag unter Umständen befristet abgeschlossen ist oder nicht. Ist der Mietvertrag nämlich nicht befristet abgeschlossen, wird der Fiskus auch regelmäßig davon ausgehen, dass eine dauerhafte Vermietungsabsicht gegeben ist. Ein Liebhabereiproblem liegt dann nicht mehr vor und Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse können steuermindernd mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden.

Anders könnte es hingegen aussehen, wenn der Mietvertrag eine Befristung enthält. Ist dies der Fall, wird der Fiskus noch einmal ganz genau hinschauen und prüfen, warum diese Befristung überhaupt gegeben ist. Kommt dabei heraus, dass die Befristung den Grund hat, sich später eine Nutzung der Immobilie zu eigenen Zwecken vorzubehalten, ist damit zumindest einmal dokumentiert, dass keine dauerhafte Vermietungsabsicht des Steuerpflichtigen besteht.

Wird nun in dem Zeitraum der befristeten Vermietung tatsächlich ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt, also umgangssprachlich ein Verlust aus der Vermietung, kann dieser nicht mit anderen positiven Einkünften steuermindernd verrechnet werden, sondern wird als Verlust aus einer Liebhaberei steuerlich nicht zu berücksichtigen sein. Etwas anderes gilt nur, wenn eine getätigte Überschussprognose zu einem positiven Ergebnis führen würde, was in der Praxis jedoch leider eher der theoretische Fall ist.

Aus diesen Grundsätzen darf jedoch trotzdem nicht geschlossen werden, dass jede befristete Vermietung auch tatsächlich zu einer Liebhaberei führt. Sofern beispielsweise während des Zeitraums der Befristung positive Vermietungseinkünfte erzielt werden, werden diese auch zu besteuern sein. Aber auch in Verlustfällen, bei denen eine entsprechende Befristung gegeben ist, muss nicht direkt eine Liebhaberei vorliegen. So stellt sich im Einzelfall immer die Frage, wie die Immobilie denn nach der Befristung genutzt werden soll. Gegebenenfalls soll dann eine weitere (unter Umständen wieder befristete) Vermietung stattfinden.

In einem aktuell rechtskräftig vor dem Finanzgericht Hamburg mit Datum vom 12.09.2018 entschiedenen Fall unter dem Aktenzeichen 2 K 151/17 musste exakt geklärt werden, warum denn eine befristete Vermietung vorlag. Im Urteilssachverhalt wurde der Mietvertrag nur befristet abgeschlossen und enthielt zudem noch eine Eigenbedarfsklausel, wonach das Objekt nach Ablauf der befristeten Vermietungszeit durch den Vermieter oder seine Familienangehörigen genutzt werden sollte.

Reflexartig erkannte das zuständige Finanzamt darin eine befristete Vermietung, die zum Vorwurf der Liebhaberei hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führte.

Das erstinstanzliche Finanzgericht Hamburg hat den Fall dann jedoch genauer beleuchtet und stellte fest, dass im vorliegenden Fall sehr wohl von einer dauerhaften Vermietungsabsicht und somit auch von einer Einkünfteerzielungsabsicht mit der Folge ausgegangen werden kann, dass entsprechende Verluste steuermindernd zu berücksichtigen sind.

Der Grund für die positive Entscheidung des erstinstanzlichen Finanzgerichtes Hamburg: Der Vermieter konnte im vorliegenden Fall darlegen, dass er sich die befristete Vermietung nur deshalb vorbehalten hat, um das Objekt an einen Angehörigen zu überlassen. Insoweit ist dies zunächst eine Stärkung der Argumentationskette der Finanzverwaltung. Tatsächlich konnte der Vermieter jedoch weiterhin glaubhaft darlegen, dass diese Überlassung an den Angehörigen nicht unentgeltlich erfolgen sollte. Insoweit bestand auch in der Überlassung an den Angehörigen eine Vermietungsabsicht, die deutlich gegen das Vorliegen einer Liebhaberei spricht. Die Tatsache, dass insoweit an einen Verwandten vermietet werden sollte, ist hingegen unbeachtlich. Hauptsache, es wird entgeltlich vermietet.

Der erfreuliche Leitsatz aus der Hansestadt lautet daher: Eine dauerhafte Vermietungsabsicht kann auch dann zu bejahen sein, wenn sich der Vermieter eine Kündigung zu einem bestimmten Zeitpunkt wegen Eigenbedarfs vorbehält, um das Mietobjekt einem Angehörigen zu überlassen, sofern davon auszugehen ist, dass diese Überlassung nicht unentgeltlich erfolgen soll.



## 6. Für Erben: Unverzügliche Selbstnutzung des Familienheims

Steuerfrei ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) unter anderem der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem sogenannten Familienheim durch Kinder im Sinne der erbschaftsteuerlichen Steuerklasse I Nr. 2, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Weitere Voraussetzung ist, dass das Objekt beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist. Die Steuerbefreiung gilt unter den genannten Voraussetzungen, soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt.

Nach ihrem Wortlaut erfasst die Steuerbefreiung eine auf einem bebauten Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 Bewertungsgesetz (BewG) gelegene Wohnung, wenn die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist.

Eine Wohnung ist im Sinne dieser Vorschrift zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt, wenn der Erwerber die Absicht hat, die Wohnung selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt. Die Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung der Wohnung lässt sich jedoch als eine innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände feststellen. Dies erfordert, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Die bloße Widmung zur Selbstnutzung (beispielsweise durch Angabe in der Erbschaftsteuererklärung) reicht nicht aus.

Im vorliegenden Fall ist strittige Voraussetzung dabei: Der Erwerber muss die Wohnung unverzüglich, dies bedeutet ohne schuldhaftes Zögern, zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmen. Unverzüglich erfolgt eine Handlung nur, wenn sie innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessenden Prüfungs- und Überlegungszeit vorgenommen wird. Dies bedeutet, dass ein Erwerber zur Erlangung der Steuerbefreiung für ein Familienheim innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung des Hauses fassen und tatsächlich umsetzen muss.

Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Zieht der Erwerber innerhalb dieses Zeitraums in die Wohnung ein, kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass eine unverzügliche Bestimmung der Wohnung zur Selbstnutzung als Familienheim vorliegt. Den begünstigten Erwerbern ist insoweit eine gewisse Zeit einzuräumen, damit sie prüfen können, ob sie in die Wohnung einziehen. Hat der Erwerber nach der ihm zuzubilligenden Bedenkzeit den Entschluss zum Einzug gefasst, benötigt er weitere Zeit für eine eventuelle Renovierung bzw. Gestaltung der Wohnung für eigene Wohnzwecke sowie für die notwendige Durchführung des Umzugs. Unter Berücksichtigung dieser gesamten Umstände erscheint ein Zeitraum von bis zu sechs Monaten nach dem Erbfall als erforderlich. So zumindest die Auffassung der Finanzverwaltung.

Für die Praxis muss leider ausgeführt werden, dass in einem Erbfall ein Zeitraum von sechs Monaten eigentlich viel zu gering ist, um entsprechende weitreichende Entscheidungen zu treffen und diese dann auch mit allen Konsequenzen wie Umzug, Renovierung etc. umzusetzen. Dennoch ist diese Frist zunächst einmal zu beachten.

Aber (und dies ist ein „aber“, das der Finanzverwaltung widerstrebt): Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann ebenfalls 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.

Solche Gründe können beispielsweise vorliegen, wenn sich der Einzug wegen einer Erbaueinandersetzung zwischen Miterben oder wegen der Klärung von Fragen zum Erbanfall und zu den begünstigten Erwerbern über den Sechsmonatszeitraum hinaus um einige weitere Monate verzögert. In der Praxis sind solche Verzögerungen dabei nicht einmal selten, sondern grundsätzlich sogar der Regelfall. Dennoch gilt: Umstände im Einflussbereich des begünstigten Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen (wie z.B. eine Renovierung der Wohnung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten.

Solche besonderen Voraussetzungen können beispielsweise vorliegen, 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.

Für die Praxis kann daher als besonders wichtiger Merksatz herausgearbeitet werden: Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug des Erwerbers in die Wohnung ist, umso höhere Anforderungen sind an die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke zu stellen.

**Tipp:** Da die obersten Finanzrichter der Republik im Grunde genommen die von der Finanzverwaltung in ihrer Verwaltungsanweisung entwickelte Sechsmonatsfrist übernehmen, ist es bei Überschreitung dieser Frist umso wichtiger, dass die Gründe der Fristüberschreitung nachvollziehbar dokumentiert werden, sodass später auch tatsächlich dargelegt werden kann, dass der Erbe ernsthaft und schnellstmöglich an einer Selbstnutzung der Wohnung interessiert war und etwaige Verzögerungen nicht ihm zuzurechnen sind.

Oder um es mit dem Leitsatz des Bundesfinanzhofs zusammenzufassen: Nach Ablauf von sechs Monaten muss der Erwerber darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung als Familienheim entschlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände in seinem Einflussbereich, wie eine Renovierung der Wohnung, sind ihm nur unter besonderen Voraussetzungen nicht anzulasten.

Erfreulicherweise zeigt die oben zitierte Entscheidung auch, dass eine entsprechende Dokumentation zielführend sein kann, denn im abgeurteilten Einzelfall hat der Bundesfinanzhof die Steuerbefreiung für ein Familienheim gewährt, obwohl der Erbe aufgrund einer Renovierung nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall eingezogen ist.

## **7. Für Anleger: Wann ist ein Steuerstundungsmodell gegeben?**

Ausweislich der einkommensteuerlichen Vorschriften in § 15 b des Einkommensteuergesetzes (EStG) dürfen Verluste im Zusammenhang mit einem sogenannten Steuerstundungsmodell weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Es besteht also ein

durchaus umfangreiches Verlustausgleichsverbot. Entsprechende Verluste dürfen auch nicht im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10 d EStG abgezogen werden. Das Gesetz sieht insoweit lediglich eine einzige Verlustnutzungsmöglichkeit vor: Die Verluste mindern die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt.

Im Hinblick auf diesen strengen Umgang mit entsprechenden Verlusten ist es von entscheidender Bedeutung, was denn überhaupt ein entsprechendes Steuerstundungsmodell ist. Ein solches Steuerstundungsmodell liegt ausweislich der gesetzlichen Regelung vor, wenn aufgrund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist immer dann der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen aufgrund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investitionen Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen. Dabei ist es ausweislich des Gesetzestextes ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen. Wenn in der Sache ein Steuerstundungsmodell gegeben ist, ist im Wege einer wertenden Gesamtbetrachtung der entsprechenden Einzelfallumstände zu ermitteln.

Nötig erscheint an dieser Stelle eine kurze Subsumtion der Vorschrift und ihrer Tatbestandsmerkmale. Für eine entsprechende Annahme einer modellhaften Gestaltung ist zunächst einmal ein vorgefertigtes Konzept erforderlich. Dieses muss bezogen auf den Geschäftsgegenstand der Gesellschaft sowie auf ihre Konstruktion bereits vor der eigentlichen Investitionsentscheidung durch den oder die Initiatoren festgelegt worden sein. Da es sich dabei in der Praxis regelmäßig um entsprechende Anlegerprospekte handelt, ist dieses Tatbestandsmerkmal regelmäßig nicht streitbefangen.

Weiterhin ist jedoch Voraussetzung für ein Steuerstundungsmodell, dass aufgrund der modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dazu muss der Initiator das vorgefertigte Konzept auf die Erzielung negativer Einkünfte ausrichten, sodass der wirtschaftliche Erfolg des Konzeptes auf entsprechenden Steuervorteilen aufbaut. Im Vordergrund stehen muss die Erzielung negativer Einkünfte allerdings nicht. Ebenso ist es nicht erforderlich für das Vorhandensein eines Steuerstundungsmodells, dass der Anbieter im Rahmen des Konzeptvertriebs mit den entsprechenden Steuervorteilen positiv wirkt.

Weiterhin ist es schon ausweislich des Gesetzestextes irrelevant, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen. Insoweit kann ein Steuerstundungsmodell auch gegeben sein, wenn die prognostizierten Verluste auf gesetzlichen Abschreibungsmethoden wie beispielsweise der degressiven Abschreibung oder der Sonderabschreibung beruhen. Insoweit schließt sich der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 06.06.2019 unter dem Aktenzeichen IV R 7/16 an dieser Stelle leider nicht der häufig im Schrifttum vertretenen Meinung an, wonach prognostizierte Verluste, die auf gesetzlichen Abschreibungsmethoden beruhen, nicht zu einem Steuerstundungsmodell führen können. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs kann sehr wohl auch in solchen Fällen ein Steuerstundungsmodell gegeben sein.

Im Urteilssachverhalt ging es dabei konkret um die Errichtung eines Betriebs von Biogasanlagen in der Rechtsform einer GmbH und Co. KG, an der rund 350 Klein- und Kleinstanleger beteiligt waren. In diesem Zusammenhang ist ausweislich der Begründung der vorliegenden Entscheidung des Bundesfinanzhofs herauszuarbeiten, dass es für das Vorliegen (oder das Nichtvorliegen) eines Steuerstundungsmodells auch nicht darauf ankommt, dass es sich um eine betriebswirtschaftlich nicht oder nur wenig sinnvolle Investition handelt und die Investitionsgründe auf einer ganz anderen (hier umweltpolitischen) Motivation beruhen.

**Hinweis:** Soweit ersichtlich, hat der Bundesfinanzhof mit diesem Urteil die Grenzen eines Steuerstundungsmodells zum ersten Mal im Sinne der Finanzverwaltung erweitert. Bisher hatte an dieser Stelle eine durchaus restriktive Auslegung der Vorschrift geherrscht. So beispielsweise im Urteil vom 17.01.2017 unter dem Aktenzeichen VIII R 7/13. Darin hatte der Bundesfinanzhof nämlich klargemacht, dass ein Steuerstundungsmodell nur dann gegeben sein kann, wenn auch tatsächlich auf ein vorgefertigtes Konzept zurückgegriffen wird. Das bloße Aufgreifen einer bekannten Gestaltungsidee führt insoweit nicht ohne weiteres zur Annahme eines Steuerstundungsmodells.

Folglich muss das vorgefertigte Konzept von einer vom Steuerpflichtigen verschiedenen Person, wie einem Anbieter oder Initiator, erstellt worden sein. Charakteristisch ist insoweit die Passivität des Investors oder Anlegers.

Klar und deutlich grenzt der Bundesfinanzhof in seiner damaligen Entscheidung ab: Setzt der Investor oder Anleger eine von ihm selbst oder dem in seinem Auftrag tätigen Berater entwickelte oder modifizierte und individuell angepasste Investition um, liegt kein vorgefertigtes Konzept und damit auch kein Steuerstundungsmodell im Sinne der einkommensteuerlichen Regelungen des § 15 b EStG vor.

Beruhend nämlich Investitionen nicht auf einem vorgefertigten Konzept, sondern auf einer individuellen Gestaltung, so sind sie weder von der Regelung des § 15 b EStG erfasst, noch als vom Gesetz missbilligte Gestaltung im Sinne des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) zur Vermeidung der Verlustberechnungsmöglichkeiten des § 15 b EStG anzusehen.

## **8. Für Unternehmer: Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer**

Steuerpflichtige, die ernsthaft erklären, ein selbstständiges gewerbliches oder berufliches Tätigwerden zu beabsichtigen, haben aufgrund der umsatzsteuerlichen Regelungen einen Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke. So hat auch bereits das Finanzgericht Berlin-Brandenburg in seiner Entscheidung vom 10.01.2019 unter dem Aktenzeichen 7 V 7203/18 erfreulicherweise entschieden.

Was sich zunächst als positive Entscheidung anhört, geht im Weiteren jedoch in die gegenteilige Richtung. Die erstinstanzlichen Richter des Finanzgerichtes Berlin-Brandenburg sind nämlich auch der Meinung, dass ein solcher Anspruch nicht besteht, wenn objektive Anhaltspunkte dafür gegeben sind, dass der Steuerpflichtige eine ihm zugeteilte Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke in betrügerischer Weise verwenden wird. Dieser Aussage allein könnte insbesondere mit Blick auf die hohen Umsatzsteuerbetrügereien auch noch jederzeit zugestimmt werden.

Im abgeurteilten Fall geht jedoch das Finanzamt und dem folgend auch das erstinstanzliche Finanzgericht Berlin-Brandenburg tatsächlich noch einen deutlichen Schritt weiter, indem geurteilt wird: Steuerlich unzuverlässigen Steuerpflichtigen kann die Erteilung einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke versagt werden, um ihnen so den Marktzugang zu erschweren und damit die Verkürzung von Umsatzsteuer zurückzudrängen. Dagegen bestehen nach Auffassung der erstinstanzlichen Richter

keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken. Im Ergebnis ist dies eine kaum nachvollziehbare Entscheidung, da hier einem lediglich unzuverlässigen Steuerpflichtigen (jedoch keinem Betrüger) die Möglichkeit einer selbstständigen Tätigkeit verwehrt wird. Die Entscheidung ist daher absolut überbordend, denn nur weil ein Steuerpflichtiger ein Chaos ist, ist er noch lange kein Steuerhinterzieher.

Umso erfreulicher ist daher die sehr schnelle und zu begrüßende Reaktion des Bundesfinanzhofs mit Beschluss vom 17.07.2019 unter dem Aktenzeichen V B 28/19. Danach steht nämlich Unternehmen ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke zu.

Klar und deutlich führen die obersten Richter aus: Die Versagung einer derartigen Steuernummer zur Verhinderung von Steuerhinterziehung ist nur verhältnismäßig, wenn sie auf ernsthaften Anzeichen beruht, nach denen objektiv davon auszugehen ist, dass es wahrscheinlich ist, dass die dem Steuerpflichtigen zugeteilte Steuernummer in betrügerischer Weise verwendet werden wird. Für die Versagung der Steuernummer reicht es daher nicht aus, dass der Unternehmer in der Vergangenheit steuerlich unzuverlässig gewesen ist. Mit anderen Worten: Auch steuerehrliche Chaoten haben Anspruch auf eine Steuernummer!

Diese Auffassung ist nicht nur zu begrüßen, sondern für die Praxis auch der einzig gangbare Weg. Immerhin dient die Steuernummer nicht nur der verwaltungstechnischen Erfassung von Steuerpflichtigen und der Durchführung des Besteuerungsverfahrens. Sie ist vielmehr regelmäßig Voraussetzung für ein selbstständiges gewerbliches oder berufliches Tätigwerden, soweit nicht ausnahmsweise ausschließlich Umsätze ausgeführt werden sollen, für die die Ausstellung einer Rechnung nicht vorgeschrieben ist. Der Verpflichtung des Unternehmens zur Ausstellung von Rechnungen unter Angabe der Steuernummer steht demgemäß ein öffentlich-rechtlicher Anspruch des Unternehmers auf Erteilung einer Steuernummer gegenüber. Dies hat auch schon der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 23.09.2009 unter dem Aktenzeichen II R 66/07 klargestellt.

Würde daher das Finanzamt die Erteilung einer Steuernummern für einen Unternehmer ablehnen, der zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtende Umsätze ausführen will, hat dies im Übrigen die Wirkung eines Tätigkeitsverbots und greift somit unmittelbar in den Schutzbereich des Grundrechts auf Berufsfreiheit ein. Im Hinblick auf den somit im Regelfall bestehenden Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke kann ein hierauf gerichtete Antrag nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen abgelehnt werden. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn es sich offensichtlich um einen Missbrauchstatbestand handelt. In allen anderen Fällen ist jedoch eine Steuernummer zu erteilen.

## **9. Für Unternehmer: Investitionsabzugsbetrag beim betrieblichen Pkw**

Steuerpflichtige können 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. Dabei spricht man vom sogenannten Investitionsabzugsbetrag, welcher in § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) geregelt ist.

Systematisch handelt es sich dabei grundsätzlich um eine Vorwegnahme von Abschreibungen, sodass zur Stärkung der Investitionskraft der Unternehmer bereits vor

---

der tatsächlichen Investition bzw. vor Anschaffung oder Herstellung schon eine Steuerminderung erfährt, wodurch die eigentliche Investition erleichtert werden soll.

Wie oben dargelegt, ist unter anderem Voraussetzung für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages, dass das Wirtschaftsgut bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahrs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Ausschließlich bedeutet in diesem Zusammenhang eine 100-prozentige Nutzung für betriebliche Zwecke. Was fast ausschließlich bedeutet ist im Gesetz nicht weiter geklärt. In der Praxis ist dies dennoch nicht umstritten, da im Verwaltungswege noch eine 90 %ige betriebliche Nutzung als fast ausschließlich angesehen wird.

In einem Streitfall vor dem Finanzgericht Münster hatte ein Rechtsanwalt für die geplante Anschaffung seines Fahrzeuges einen entsprechenden Investitionsabzugsbetrag gewinn- und dem folgend steuermindernd berücksichtigt. Die Privatnutzung für dieses Fahrzeug wurde jedoch anhand der pauschalen Ein-Prozent-Methode ermittelt, weshalb nicht dargelegt werden konnte, wie hoch die tatsächliche betriebliche Nutzung des Wagens ist. Daher nahm das Finanzamt an, dass eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung des Firmenfahrzeugs nicht gegeben sei und ließ die Gewinnminderungen durch den Investitionsabzugsbetrag nicht zu.

In der dagegen gerichteten Klage legte der Rechtsanwalt mangels Fahrtenbüchern Aufzeichnungen vor, in denen eine Mitarbeiterin anhand des Terminkalenders des Rechtsanwaltes nachträglich die betrieblichen Fahrten aufgeführt hatte. Die Laufleistung und der Kilometerstand des Fahrzeuges wurden anhand von Werkstattrechnungen und Fotos des Tachometers dargelegt. Rechnerisch konnte so ermittelt werden, dass der betriebliche Nutzungsanteil des Fahrzeuges knapp über 90 % liegt.

Das Finanzgericht Münster erkannte diese Aufzeichnung mit Urteil vom 10.07.2019 unter dem Aktenzeichen 7 K 2862/17 G jedoch nicht an. Die Begründung der erstinstanzlichen Richter dazu: Eine fast ausschließlich betriebliche Nutzung kann nicht anhand der eingereichten Aufstellung nachgewiesen werden, da diese nicht den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch genügen.

Das Gericht führte weiter aus: Selbst wenn man der Meinung ist, dass der Nachweis einer fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung auch durch andere Unterlagen (als ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch) geführt werden kann, reichen die vorliegenden Aufzeichnung dafür nicht aus.

So konnte der Rechtsanwalt insbesondere die gesamte Fahrleistung für den maßgeblichen Zeitraum bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, welches der Anschaffung oder Herstellung folgt, nicht nachweisen. Im Hinblick auf diese Tatsache und darauf, dass die 90 %-Grenze nur knapp überschritten war, vertraten die erstinstanzlichen Richter schlicht die Auffassung, dass strenge Maßstäbe an den Nachweis der fast ausschließlichen Nutzung anzulegen sind.

Nachvollziehbar argumentierten die Richter ebenso, dass die betrieblichen Fahrten des Klägers mit dem Firmenfahrzeug aufgrund einer entsprechenden Aufzeichnung nicht nachgewiesen werden können. Immerhin standen dem Rechtsanwalt auch noch andere Fahrzeuge im Privatvermögen zur Verfügung, mit denen er entsprechende betriebliche Fahrten hätte unternehmen können. Weiterhin ist nicht auszuschließen, dass auch einige betriebliche Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführt wurden. Gerade im Hinblick auf die nur knappe Überschreitung der 90 %-Grenze reicht eine nachträglich, anhand des Terminkalenders erstellte Auflistung von betrieblichen Fahrten nicht aus, um die fast ausschließliche betriebliche Nutzung eines Firmenfahrzeugs darzulegen.

**Hinweis:** Gegen die erstinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichtes Münster ist die Revision beim Bundesfinanzhof in München unter dem Aktenzeichen VIII R 24/19 anhängig. Betroffene, bei denen der Sachverhalt daher bereits realisiert ist und die ein entsprechendes Problem mit dem Finanzamt haben, sollten sich an das Musterverfahren anhängen.

**Tipp:** All denjenigen, die den Sachverhalt noch gestalten können, sei geraten, mindestens für die ersten beiden Jahre eine zeitnahe Auflistung der betrieblichen und privaten Fahrten mit dem Dienstfahrzeug anzufertigen, damit so die fast ausschließliche betriebliche Nutzung tatsächlich nachgewiesen werden kann. Ob die obersten Finanzrichter der Republik in diesem Zusammenhang auch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch fordern oder nicht, ist derzeit ungewiss. Wer daher sicher gehen möchte, sollte insoweit auch bereits ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erstellen. Dies ist nicht die schönste Empfehlung, aber sicherlich der derzeit sicherste Weg.

## **10. Für vermögensverwaltende Personengesellschaften: Eingeschränkte Abfärbewirkung bei Beteiligungseinkünften**

Die Einkunftsart einer Personengesellschaft richtet sich grundsätzlich nach ihrer Tätigkeit. Sofern die Personengesellschaft daher nur eine vermögensverwaltende Tätigkeit, wie beispielsweise die Vermietung und Verpachtung, ausübt, erzielt die Personengesellschaft auch nur entsprechende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Unterschied zum Einzelunternehmen können jedoch solche nicht gewerbsteuerpflichtigen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte qualifiziert werden, wenn auch eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird oder gewerbliche Einkünfte bezogen werden. Die Unterscheidung, ob eine gewerbliche Tätigkeit durch die Personengesellschaft selbst ausgeübt wird oder ob diese lediglich über eine Beteiligung gewerbliche Einkünfte bezieht, wird im Folgenden noch von entscheidender Bedeutung sein.

Unter dem Aktenzeichen IV R 30/60 hat der Bundesfinanzhof nämlich mit Urteil vom 06.06.2010 entschieden: Einkünfte einer Personengesellschaft aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen werden aufgrund zusätzlicher gewerblicher Beteiligungseinkünfte bei der Einkommensteuer in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert. Das erfreuliche „aber“ dabei: Sie unterliegen nicht der Gewerbesteuer.

Der Grund für diese durchaus überraschende Entscheidung des Bundesfinanzhofes: § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass eine an sich vermögensverwaltende Personengesellschaft, die ausschließlich aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte (und nicht aufgrund einer eigenen gewerblichen Tätigkeit) als gewerbliches Unternehmen eingestuft wird, nicht als ein der Gewerbesteuer unterliegendes Unternehmen gilt. Mit anderen Worten: Grundsätzlich liegt aufgrund der gewerblichen Beteiligungseinkünfte schon ein Gewerbebetrieb vor, dieser darf jedoch nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Es ist also ein Gewerbebetrieb ohne Gewerbesteuer.

Im Streitfall erzielte eine Kommanditgesellschaft hauptsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen. Daneben wurden ihr in geringem Umfang (negative) gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an anderen Personengesellschaften zugerechnet.

Einkommensteuerrechtlich gelten die Einkünfte dieser Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) insgesamt als gewerblich. Diese

---

sogenannte Abfärbewirkung greift nämlich immer dann ein, wenn zu den Einkünften einer Personengesellschaft auch Einkünfte aus originär gewerblicher Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG) oder aus der Beteiligung an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG) gehören.

Für Gesellschaften, die neben nicht gewerblichen Einkünften auch solche aus einer originär gewerblichen Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG) erzielen, hatte der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass geringfügige gewerbliche Einkünfte nicht zur Abfärbung führen. Auf eine solche Geringfügigkeitsgrenze berief sich im Streitfall auch die Kommanditgesellschaft in Bezug auf ihre gewerblichen Beteiligungseinkünfte. Sie machte geltend, dass eine Abfärbung der gewerblichen Beteiligungseinkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG angesichts deren Geringfügigkeit unverhältnismäßig sei.

Dieser durchaus nachvollziehbaren und argumentativ untermauerten Begründung folgte der Bundesfinanzhof jedoch nicht. Einkommensteuerrechtlich führen nach seinem Urteil gewerbliche Beteiligungseinkünfte unabhängig von ihrem Umfang immer zur Umqualifizierung nicht gewerblicher Einkünfte. Es handele sich insoweit um eine grundsätzlich zulässige Typisierung, mit der Einkünfte einer Einkunftsart insgesamt einer anderen Einkunftsart zugeordnet werden.

Aber (und wie bereits gesagt ist dieses „aber“ durchaus positiv für betroffene Steuerpflichtige): Im Hinblick auf die Gewerbesteuer sei die Abfärbewirkung aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG (anders als die Abfärbewirkung bei originär gewerblicher Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG) nur dann verfassungsgemäß, wenn die infolge der Abfärbung gewerblichen Einkünfte nicht gewerbsteuerbar seien. Nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs in der oben bereits zitierten Entscheidung wird nur so eine verfassungswidrige Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern vermieden.

**Hinweis:** In seiner Begründung bezog sich der Bundesfinanzhof auf den Schutz des Gewerbesteueraufkommens als Gesetzeszweck. Die Abfärbewirkung aufgrund originär gewerblicher Tätigkeit verhindere, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen verschiedenen Tätigkeiten einer Gesellschaft gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden. So die Idee hinter der Abfärberegulung.

Diese Gefahr bestehe bei gewerblichen Beteiligungseinkünften nicht, so dass es insoweit keiner Abfärbewirkung bedürfe. Immerhin werden die gewerblichen Beteiligungseinkünfte ja schon im Rahmen der Beteiligung gewerbsteuerlich erfasst. Zudem seien die gewerblichen Beteiligungseinkünfte, die bei der Obergesellschaft einkommensteuerrechtlich zur Gewerblichkeit der weiteren Einkünfte führen, bei ihr im Hinblick auf die gewerbsteuerrechtliche Kürzung ohnehin nicht mit Gewerbesteuer belastet. Insgesamt eine erfreuliche Entscheidung, denn hier führt die Gewerblichkeit aufgrund der nach wie vor stattfindenden Umqualifizierung der Einkünfte wegen der Abfärbung nicht zur Gewerbesteuer.



## **Impressum**

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

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

Alternative Streitbeilegung (Online-Streitbeilegung und Verbraucherschlichtungsstelle)

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

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