

# Mandantenbrief September 2020

## **Steuertermine:**

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

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **14.09.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

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

Alle Angaben ohne Gewähr

## **Vorschau auf die Steuertermine Oktober 2020:**

**12.10.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **15.10.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

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

Alle Angaben ohne Gewähr

## **Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge September 2020**

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für September ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 28.09.2020.

Inhalt	Seite
1. Schwerpunktbeitrag für alle Steuerpflichtigen: Rechtsprechung, Tipps und Tricks zur doppelten Haushaltsführung	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Strafverteidigungskosten für das Kind als außergewöhnliche Belastung	6
3. Für Erblasser und Erben: Wer sind die Abkömmlinge?	7
4. Für Vermieter: Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau - Ein Überblick!	9
5. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Finanzministerium pocht (entgegen Bundesfinanzhof) auf das Zusätzlichkeitserfordernis	11
6. Für Beschenkte: Privates Veräußerungsgeschäft nach unentgeltlichem Erwerb	13
7. Für GmbH-Geschäftsführer: Lohnsteuer als Werbungskosten!	15

## 1. Schwerpunktbeitrag für alle Steuerpflichtigen: Rechtsprechung, Tipps und Tricks zur doppelten Haushaltsführung

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 9 Abs. 1 Nummer 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) können notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, steuermindernd als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Aber: Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt dabei das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung in dieser Wohnung voraus. Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens allerdings nur 1.000 Euro im Monat.

Eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung liegt auch dann vor, wenn ein Arbeitnehmer seinen Haupthaushalt aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und er darauf in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen zweiten Haushalt begründet, um von dort seiner Beschäftigung weiter nachgehen zu können. Man spricht dabei von den sogenannten Wegverlegungsfällen. Lediglich in den Sachverhalten, in denen bereits zum Zeitpunkt der Wegverlegung des Lebensmittelpunktes vom Beschäftigungsort ein Rückzug an den Beschäftigungsort geplant ist oder feststeht, handelt es sich nicht um eine doppelte Haushaltsführung. Ansonsten sieht es jedoch auch dann gut aus mit dem steuermindernden Werbungskostenabzug.

Zudem hat der Bundesfinanzhof in München auch mit Urteil vom 16.01.2018 unter dem Aktenzeichen X R 2/16 entschieden, dass eine doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen kann, wenn die Hauptwohnung, d. h. der eigenen Hausstand im Sinne der gesetzlichen Regelung der doppelten Haushaltsführung, sich ebenfalls am Beschäftigungsort befindet. In diesem Zusammenhang gehen die obersten Richter davon aus, dass sich die Hauptwohnung am Beschäftigungsort befindet, wenn der Steuerpflichtige von dieser seine Arbeitsstätte in zumutbarer Weise täglich erreichen kann. Ob dies gegeben ist oder nicht,

obliegt in jedem zu entscheidenden Einzelfall der tatrichterlichen Würdigung durch das Finanzgericht. Die Rechtsprechung hat jedoch in der Vergangenheit eine gewisse Zumutbarkeitsgrenze entwickelt. Danach ist eine Fahrzeit von zwei Stunden von und zur Tätigkeitsstätte durchaus zumutbar und rechtfertigt zumindest dann keine doppelte Haushaltsführung, wenn sich die Hauptwohnung ebenfalls am Beschäftigungsort befindet.

Eine der im Gesetz genannten Grundvoraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung ist die erste Tätigkeitsstätte. Was sich zunächst als unverfänglich anhört, kann jedoch durchaus in denjenigen Fällen zu einem Problem werden, in denen es keine erste Tätigkeitsstätte gibt. So hat das Finanzgericht Hamburg in einer rechtskräftigen Entscheidung vom 24.10.2019 unter dem Aktenzeichen 6 K 35/19 entschieden, dass Mehraufwendungen für Übernachtungen nicht im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten abgezogen werden können, wenn es sich bei der Tätigkeitsstätte (dort, wo sich die Zweitwohnung befindet) nicht um die erste Tätigkeitsstätte handelt. Das Vorhandensein einer ersten Tätigkeitsstätte ist daher elementare Grundvoraussetzung für den Abzug von Werbungskosten bei der doppelten Haushaltsführung. Allerdings ist ebenso herauszuhören, dass ohne doppelte Haushaltsführung zu prüfen ist, ob die Aufwendungen für die Übernachtungen in der Zweitwohnung nicht dann aufgrund der Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nummer 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigt werden können. Danach sind nämlich auch notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, als Werbungskosten steuermindernd abziehbar. So auch im Endeffekt die Entscheidung der Finanzrichter in Hamburg.

Ebenso wichtig wie das Vorhandensein einer ersten Tätigkeitsstätte ist jedoch auch der eigene Haushalt. An dieser Stelle hat auch bereits das Finanzgericht München mit Urteil vom 23.09.2016 unter dem Aktenzeichen 1 K 1125/13 entschieden, dass eine doppelte Haushaltsführung nicht mehr gegeben ist, wenn am Beschäftigungsort zugleich der Lebensmittelpunkt liegt.

Nach der Entscheidung wird eine doppelte Haushaltsführung dann beendet, wenn keine Aufspaltung in zwei Haushalte mehr gegeben ist, weil der Familienhaushalt an den Beschäftigungsort oder in dessen Einzugsbereich verlegt wird und der Steuerpflichtige dadurch seinen am Beschäftigungsort bisher unterhaltenen zweiten Haushalt aufgibt.

In der Regel geht die Rechtsprechung von einem solchen Fall aus, wenn der eine Ehegatte (gegebenenfalls sogar mit den Kindern) zu dem auswärts beschäftigten anderen Ehegatten zieht, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten wird, in der sich der eine Ehegatte jedoch nur noch zeitweilig aufzuhalten pflegt. Insoweit ist der Lebensmittelpunkt einer Familie immer dort zu verorten, wo sie sich überwiegend gemeinsam aufhält, ohne dass es maßgeblich auf weitere Kontakte zu Verwandten oder Freunden zur Bestimmung eines Lebensmittelpunktes ankommt.

Mit Urteil vom 01.10.2019 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 29/16 die Auffassung der ersten Instanz weitgehend bestätigt. Danach gilt: Für beiderseits berufstätige Ehegatten, die mit ihren Kindern am Beschäftigungsort in einer familiengerechte Wohnung leben, ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls nach den in der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Kriterien zu bestimmen. Danach gilt die Vermutung (ausdrücklich nicht mehr und nicht weniger als eine Vermutung), dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen unter diesen Umständen an den Beschäftigungsort verlagert hat, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird. Wohl gemerkt ist und bleibt dies jedoch eine Vermutung, die im Einzelfall auch widerlegt werden kann. Der Steuerpflichtige kann nämlich Umstände vorlegen, die gegen die zuvor genannte Regelvermutung des Bundesfinanzhofs und der erstinstanzlichen Rechtsprechung sprechen. Sind diese Umstände tragfähig, kann

gegebenenfalls auch weiter von einer doppelten Haushaltsführung ausgegangen werden. Der Einzelfall wird hier immer entscheiden.

Für die Praxis kann es in diesem Zusammenhang durchaus von Vorteil sein zu wissen, was die Finanzverwaltung unter einem eigenen Hausstand versteht. Ausweislich der Regelung in Richtlinie 9.11 Abs. 3 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) setzt ein eigener Hausstand nämlich eine eingerichtete, den Lebensbedürfnissen entsprechende Wohnung des Arbeitnehmers sowie die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. In dieser Wohnung muss der Arbeitnehmer einen Haushalt unterhalten, d. h. er muss die Haushaltsführung bestimmen oder zumindest wesentlich mitbestimmen. Es ist hingegen nicht erforderlich, dass in der Wohnung am Ort des eigenen Hausstandes hauswirtschaftliches Leben herrscht, zum Beispiel wenn der Arbeitnehmer seinen nicht berufstätigen Ehegatten an den auswärtigen Beschäftigungsort mitnimmt oder er schlicht alleinstehend ist. Die Wohnung muss außerdem der auf Dauer angelegte Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers sein. Dies gilt es im praktischen Anwendungsfall regelmäßig zu dokumentieren. Bei größerer Entfernung zwischen dieser Wohnung und der Zweitwohnung, insbesondere bei einer Wohnung im Ausland, reicht bereits eine Heimfahrt im Kalenderjahr aus, um diese als Lebensmittelpunkt anzuerkennen, wenn in der Wohnung auch bei Abwesenheit des Arbeitnehmers hauswirtschaftliches Leben herrscht (dort also die Familie wohnt), an dem sich der Arbeitnehmer sowohl durch persönliche Mitwirkung als auch finanziell maßgeblich beteiligt.

Was in der Definition der Finanzverwaltung des eigenen Hausstandes zwar erwähnt wird, aber dennoch etwas untergeht, ist die Voraussetzung der finanziellen Beteiligung. Wie problematisch diese sein kann, zeigt aktuell ein anhängiges Verfahren vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 39/19. Darin gilt es zu klären, wie die Tatbestandsmerkmale „finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung“ auszulegen sind und in welcher Weise und in welcher Höhe sich der Steuerpflichtige an den Kosten der Lebensführung am Hauptwohnsitz beteiligen muss, damit diese Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung als steuermindernde Werbungskosten angesetzt werden können.

Vor diesem Hintergrund ist die Entscheidung des erstinstanzlichen Niedersächsischen Finanzgerichtes vom 18.09.2019 unter dem Aktenzeichen 9 K 209/18 durchaus beachtlich. Insoweit stellen die Richter nämlich fest, dass neben einer nicht zwingenden Beteiligung an den laufenden Wohnungs- und Hauskosten auch eine alleinige Beteiligung an den übrigen Lebensführungskosten vollkommen ausreichend ist, um das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Beteiligung zu erfüllen.

Unter Lebensführungskosten im Sinne dieser Vorschrift sind insoweit nur diejenigen Aufwendungen zur Gestaltung des privaten Lebens zu verstehen, die einen Haushaltsbezug aufweisen. Im Wesentlichen wenn es also Miet- und Hauskosten, Verbrauchs- und sonstige Nebenkosten, Aufwendungen für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgeräten und Haushaltsgegenständen sowie Kosten für Lebensmittel und Telekommunikation sind. Mangels eines Haushaltsbezugs zählen beispielsweise Kosten für Urlaub, Pkw, Freizeitgestaltung, Gesundheitsförderung sowie Kleidung nicht zu den Lebensführungskosten im Sinne der Vorschrift der doppelten Haushaltsführung.

Fakt ist es jedoch, dass der Arbeitnehmer in jedem Jahr die Kosten der Lebensführung und seine Beteiligung an diesen dem Finanzamt gegenüber darzulegen hat. Ihn trifft insoweit die grundsätzliche Darlegungs- und Beweislast. Schätzungen der Höhe und des Umfangs der Kosten sind dabei jedoch durchaus möglich.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung führt das erstinstanzliche Finanzgericht dann jedoch sogar aus, dass eine finanzielle Beteiligung an den Lebensführungskosten des Hauptausstandes in direkter Form (also in Form von Geldbeträgen), aber auch indirekt

(etwa durch die Anschaffung von Haushaltsgegenständen oder das Tragen von Reparaturkosten etc.) gegeben ist. Lediglich ideelle Beträge oder Dienstleistungen, wie beispielsweise die Übernahme von Arbeiten rund um das Haus, fallen nicht unter den Begriff der finanziellen Beteiligung.

Ebenso ist eine regelmäßige Beteiligung an den laufenden Wohnungs- und Verbrauchskosten nicht unbedingt erforderlich, wie das Gericht klarstellt. Auch unregelmäßige Zahlungen oder nur Einmalzahlungen können als finanzielle Beteiligung angesehen werden. In diesem Zusammenhang ist für die erstinstanzlichen Richter auch der Zeitpunkt der Zahlung, ob am Anfang, in der Mitte oder am Ende des jeweiligen Jahres, vollkommen irrelevant, auch wenn die Finanzverwaltung hier gerne strengere Maßstäbe sehen würde. Selbst eine Einbeziehung von Zahlungen außerhalb des Streitjahres hält der Senat für denkbar, soweit die Zahlung ihre wirtschaftliche Verursachung im jeweiligen Streitjahr hat. Darunter könnte also beispielsweise die Beteiligung an den Nebenkosten nach Vorlage der Nebenkostenabrechnung im Folgejahr fallen. Für die Praxis durchaus ein Punkt, noch im Nachhinein eine doppelte Haushaltsführung zu heilen bzw. die finanzielle Beteiligung nachträglich noch zu erreichen.

Lediglich bei der Höhe der finanziellen Beteiligung ist das erstinstanzliche Finanzgericht genauso streng wie die Finanzverwaltung. Tatsächlich darf nämlich die finanzielle Beteiligung an den Lebensführungskosten des Haupthaushaltes nicht erkennbar unzureichend sein. Das Erfordernis des Überschreitens einer Geringfügigkeitsgrenze von 10 %, wie sie die Finanzverwaltung im Schreiben vom 30.09.2013 (Az: IV C 5 – S 2353/13/10004) fordert, ist insoweit auch nach Auffassung des Gerichtes anzuerkennen.

Vor all diesem theoretischen Hintergrund bleibt schließlich noch offen, welche Aufwendungen denn tatsächlich als notwendige Mehraufwendungen wegen einer doppelten Haushaltsführung in Betracht kommen. Dazu zählen einmal die Fahrtkosten aus Anlass des Wohnungswechsels zu Beginn und am Ende doppelten Haushaltsführung sowie die wöchentlichen Heimfahrten an den Ort des eigenen Hausstandes oder Aufwendungen für wöchentliche Familien-Ferngespräche. Ebenfalls nennt die Verwaltungsanweisung in Richtlinie 9.11 Abs. 5 der LStR an dieser Stelle noch Verpflegungsmehraufwendungen, Aufwendungen für die Zweitwohnung und Umzugskosten.

Für weitergehende Hinweise zu den einzelnen Kostenbereichen sei insoweit auf die einschlägigen Vorschriften der Lohnsteuerrichtlinien zu verweisen. Insbesondere in Richtlinie 9.11 Abs. 6, 7, 8 und 9 sind dazu entsprechende weitergehende Ausführungen zu finden.

**Tipp:** Zum Abschluss sei jedoch noch ein besonderes Wahlrecht zu erwähnen, was gegebenenfalls zu einer (deutlichen) Steuerersparnis im Einzelfall führen kann. Fährt nämlich der Arbeitnehmer mehr als einmal pro Woche nach Hause, so kann er wählen, ob er die in Betracht kommenden Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung oder die Fahrtkosten nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale als Werbungskosten ansetzen will.

Dieses Wahlrecht kann jedoch bei derselben doppelten Haushaltsführung für jedes Kalenderjahr nur einmal ausgeübt werden. Dennoch kann es insbesondere dann zu erheblichen steuerlichen Vorteilen führen, wenn die Aufwendungen für die Zweitwohnung am Beschäftigungsort eher gering ausfallen, gegebenenfalls Verpflegungsmehraufwendungen aufgrund des Ablaufs der Dreimonatsfrist nicht mehr angesetzt werden können und zudem auch die Fahrtkosten aufgrund einer großen Entfernung durchaus relevant sind. Im Einzelfall sollte daher durchaus mal mit spitzem Bleistift nachgerechnet werden, welches die günstigere Lösung ist.

## **2. Für alle Steuerpflichtigen: Strafverteidigungskosten für das Kind als außergewöhnliche Belastung**

In einem aktuellen Streitfall vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 25/20 gilt es zu klären, ob Aufwendungen von Eltern für die Strafverteidigung eines volljährigen Kindes als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden dürfen. So zumindest unter der Voraussetzung, dass es sich um ein innerlich noch nicht gefestigtes, erst heranwachsendes Kind handelt, dessen Verfehlungen strafrechtlich noch nach dem Jugendstrafrecht geahndet werden können.

Im Sachverhalt des Streitfalls geht es um den Sohn des Klägers, der wegen Widerstands gegen Vollstreckungsbeamte in erschwertem Fall tateinheitlich mit versuchter gefährlicher Körperverletzung, tateinheitlich mit vorsätzlicher Trunkenheit im Verkehr, sowie des unerlaubten Entfernens vom Unfallort verwarnt und schließlich auch nach Jugendstrafrecht verurteilt wurde.

Die Prozesskosten dafür haben die Eltern getragen und beehrten schließlich in diesem Zusammenhang den Abzug als außergewöhnliche Belastung.

Mit Entscheidung vom 11.03.2020 hat das Hessische Finanzgericht unter dem Aktenzeichen 9 K 2344/19 einen Abzug als außergewöhnliche Belastung jedoch verneint. Die Begründung ist dabei so schlicht wie nachvollziehbar: Seit 2013 wurde in § 33 Abs. 2 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geregelt, dass Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreites (gemeint sind hier sogenannte Prozesskosten) vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen sind. Einzige Ausnahme: Lediglich wenn es sich um Aufwendungen handelt, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und er seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen könnte, kann ein Abzug als außergewöhnliche Belastung gewährt werden.

Die erstinstanzlichen Richter arbeiteten jedoch ganz strikt heraus, dass diese Norm grundsätzlich jedes gerichtliche Verfahren betrifft und somit auch Strafverfahren. Insoweit hat bereits der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 16.04.2013 unter dem Aktenzeichen IX R 5/12 geurteilt, dass die einem wegen einer vorsätzlichen Tat verurteilten Steuerpflichtigen entstandenen Kosten seiner Strafverteidigung nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind. Insoweit fehlt es schlicht an der Unausweichlichkeit der

Aufwendungen. Die Prozesskosten in Form der Strafverteidigung entstehen schließlich nur bei sanktionierten Straftätern, wobei die Straftat nicht unausweichlich war.

Aus diesem Grunde hält das Gericht schlicht fest: Wenn der Sohn seine Strafverteidigungskosten selbst getragen hätte, hätte er diese auch nicht als außergewöhnliche Belastung in Ansatz bringen können.

Da dies so ist, kann für den Fall, dass die Eltern die Kosten übernommen haben, nichts anderes gelten. Insoweit verwehrt der erkennende Senat zwar den Abzug als außergewöhnliche Belastungen, ließ jedoch die Revision zum Bundesfinanzhof wegen grundsätzlicher Bedeutung zu. Unter dem oben bereits genannten Aktenzeichen werden daher die obersten Finanzrichter der Republik eine abschließende Klärung herbeiführen. Unseres Erachtens darf jedoch nicht damit gerechnet werden, dass hier ein positives Urteil resultiert.

### **3. Für Erblasser und Erben: Wer sind die Abkömmlinge?**

Wer ganz konkret selbst bestimmen möchte, wer einmal seinen Nachlass erhält, sollte ein Testament oder auch einen Erbvertrag verfassen. In der Praxis ist es dabei vielfach der Fall, dass Eheleute ein gemeinsames Testament (Ehegattentestament) erstellen. Häufig geht es dabei immer noch um das sogenannte Berliner Testament. Dabei setzen sich die Ehegatten zunächst gegenseitig als Erben ein. Zudem bestimmen sie, wer nach dem Tod des letztversterbenden Ehegatten schließlich erben soll. Dies sind häufig die Kinder der Eheleute. Zwingend müssen aber nicht die Kinder der Eheleute als Erben eingesetzt werden, vielmehr ist hier quasi alles möglich. In zahlreichen Fällen kommt es auch dazu, dass wohltätige Organisationen oder Vereine nach dem Tod des letztversterbenden Ehegatten als Erbe eingesetzt werden.

Aus steuerlicher Sicht gilt hierbei immer zu bedenken, ob das sogenannte Berliner Testament auch wirklich sinnvoll ist. Dies sorgt nämlich dafür, dass nach dem Tod des Erstversterbenden tatsächlich auch nur der Freibetrag zum Ehegatten in Höhe von 500.000 Euro zur Verfügung steht. Würde hingegen auch ein Teil des Nachlasses beispielsweise an Kinder gehen, würde für jedes Kind ein weiterer persönlicher Freibetrag von 400.000 Euro nutzbar sein. In der Praxis gilt es daher gut zu überlegen, ob das Berliner Testament wirklich vorteilhaft ist. Steuerlich muss dies nämlich leider sehr oft verneint werden.

Wird hingegen kein Testament vereinbart, greift die gesetzliche Erbfolge, was im Endeffekt der Rechtslage aufgrund des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) entspricht. Auch hier muss in der Praxis ganz genau hingeschaut werden, ob diese Folgen gewollt und nicht vielleicht steuerlich nachteilig sind. Der Einzelfall entscheidet hier über das Ergebnis.

In der Vielzahl der Fälle ist daher mindestens auch aus steuerlichen Gründen ein Testament durchaus sinnvoll und sollte verfasst werden. Macht man sich jedoch diese Mühe, sollte man tunlichst auch darauf achten, dass das Testament auch eindeutig ist. Ist der Erbfall erst einmal da, ist es häufig extrem problematisch, wenn die Formulierungen im Testament nicht eindeutig sind. In vielen Fällen ist dann ein Erbschaftsstreit bereits programmiert.

So war es auch in einem Streitfall vor dem Oberlandesgericht Oldenburg. Tatsächlich geht es in der Streitfrage nicht konkret um eine steuerliche Problematik, dennoch muss auch aus den vorgenannten Überlegungen heraus der Tenor des Urteils bei der steuerlichen Gestaltung eines Testamentes oder Erbvertrages Berücksichtigung finden.

Im Urteils Sachverhalt hatten sich Eheleute in einem notariellen Testament gegenseitig als Erben eingesetzt. Weiterhin vereinbarten sie, dass die gemeinsamen Abkömmlinge zu

gleichen Teilen nach dem letztversterbenden Ehegatten erben sollten. Damit waren die festgelegten Regelungen jedoch noch nicht am Ende. Der überlebende Ehegatte sollte nämlich auch noch eine gewisse Gestaltungsmacht über die testamentarischen Regelungen bekommen. Insoweit sollte berücksichtigt werden, ob sich eventuell festgelegte Erben vielleicht noch menschlich ändern und aus diesen Gründen (oder auch aus anderen Gründen) gegebenenfalls nicht mehr als Erbe Berücksichtigung finden sollen. Daher vereinbarten die Eheleute weitergehend, dass der überlebende Ehegatte die Erbfolge auch noch ändern dürfe, allerdings nur unter den „gemeinschaftlichen Abkömmlingen“. Mit anderen Worten: Der überlebende Ehegatte konnte dafür sorgen, dass das Vermögen unter den „gemeinschaftlichen Abkömmlingen“ nicht zu gleichen Teilen verteilt wird.

Nach dem Tod des ersten Ehegatten kam es auch tatsächlich so. Der überlebende Ehegatte enterbte quasi eines der zwei Kinder und setzte als Erbe das andere Kind und dessen Kind, also das Enkelkind der Erblasserin, als Erbe ein.

Dagegen wendete sich die enterbte Tochter und vertrat die Auffassung, dass das Enkelkind nicht als Erbe eingesetzt werden könne, weil im gemeinschaftlichen Ehegattentestament verfügt wurde, dass nur „gemeinschaftliche Abkömmlinge“ als Erbe eingesetzt werden können. Darunter seien nur die gemeinsamen Kinder zu verstehen. Aufgrund dieses Verstoßes gegen das Ehegattentestament war nach Meinung der enterbten Tochter die Änderung des überlebenden Ehegatten unwirksam. Die Folge: Sie selbst kann die Erbfolge antreten.

Mit dieser Auffassung bekam die enterbte Tochter vor dem Landgericht Osnabrück zunächst Recht. Auch die Richter des Landgerichtes waren der Meinung, dass unter dem Begriff „gemeinschaftliche Abkömmlinge“ nur die gemeinsamen Kinder der Eheleute zu verstehen sind. Demnach sollte die Einsetzung des Enkelsohns nicht möglich gewesen sein. Der Gerichtsstreit ging jedoch zum Leidwesen des familiären Lebens weiter.

In der Berufung vor dem Oberlandesgericht Oldenburg wurde diese Entscheidung des Landgerichtes wieder aufgehoben. Die Berufung hatte insoweit Erfolg. Die Richter des Oberlandesgerichtes vertraten vielmehr die Auffassung, dass das Wort „Abkömmlinge“ nicht allein auf Kinder beschränkt ist. Abkömmlinge sind insoweit auch Enkel, Urenkel usw.

Die Begründung: Dass Abkömmlinge auch Enkel usw. sein können ergibt sich schon aus der Regelung des § 1924 BGB. Darin heißt es beispielsweise in Abs. 2: Ein zur Zeit des Erbfalls lebender Abkömmling schließt die durch ihn mit dem Erblasser verwandten Abkömmlinge von der Erbfolge aus.

Weiterhin heißt es in Abs. 3: An die Stelle eines zur Zeit des Erbfalls nicht mehr lebenden Abkömmlings treten die durch ihn mit dem Erblasser verwandten Abkömmlinge.

Allein aus der Formulierung der Definition der gesetzlichen Erben erster Ordnung im BGB ergebe sich daher, dass auch Enkel usw. Abkömmlinge sind, so das Oberlandesgericht Oldenburg. Daher kamen die Richter zu dem Schluss: Wären im gemeinschaftlichen Testament nur Kinder gemeint gewesen, hätten die Eheleute auch den Begriff „Kinder“ gewählt oder zumindest wählen müssen.

Weiterhin begründete das Oberlandesgericht: Es sei auch plausibel, dass die Eheleute alle ihre zum Zeitpunkt des Erbfalls lebenden Abkömmlinge (irrelevant ob Kinder, Enkel oder Urenkel) gleich behandeln wollten. Häufig ist es hier schließlich so, dass die eigenen Kinder beim Versterben der Eltern bereits eine gefestigte Lebensstellung haben, während die Enkel und gegebenenfalls die Urenkel sich noch ihr eigenes Lebensumfeld schaffen müssten und eher finanzielle Unterstützung nötig haben. Insoweit sei es auch nachvollziehbar, dass die Eheleute alle Abkömmlinge gleich behandeln wollten und der Umfang des Erbes der



einzelnen Enkelkinder nicht davon abhängen sollte, ob ihre Eltern noch lebten und wie viele Geschwister sich jeweils hätten.

Vor diesem Hintergrund zeigt die Entscheidung des Oberlandesgerichts Oldenburg vom 11.09.2019 unter dem Aktenzeichen 3 U 24/18, dass es auch jenseits der steuerlichen Gestaltung eines Testamentes von enormer Bedeutung ist, hier die richtigen Begriffe zu verwenden, damit es später kein Streit unter den Erben gibt.

**Hinweis:** Die gleiche Problematik ist auch in Verträgen, insbesondere in Gesellschaftsverträgen, gegeben. Auch hier sollte genau auf die korrekten Vokabeln geachtet werden.

## **4. Für Vermieter: Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau - Ein Überblick!**

In der Bundesrepublik Deutschland gibt es zu wenige Wohnungen in den urbanen Regionen, sprich in unseren Großstädten. Um dem entgegenzuwirken, hat der Gesetzgeber die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (neu) geschaffen. Insoweit darf die Sonderabschreibung durchaus als steuerliche Subvention verstanden werden.

Um es vorweg zu nehmen: Sind alle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung gegeben, können in den ersten vier Jahren 5 % zusätzlich abgeschrieben werden. Da dies durchaus lohnend sein kann, folgt hier im Weiteren ein Überblick zu den Details der Regelung.

Die Sonderabschreibung bekommt man nur, wenn man auch neuen Wohnraum schafft. Die Vorschrift ist dabei befristet auf Bauvorhaben, die nach dem 30.08.2018 und bis Ende des Jahres 2021 begonnen werden. Kernvoraussetzung ist hier die Stellung des Bauantrags zwischen dem ein 30.8.2018, also rückwirkend, und vor dem 01.01.2022. Ist der Bauantrag in diesem Rahmen gestellt, ist eine letztmalige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung im Jahr 2026 möglich.

Wie gesagt muss es sich jedoch um neuen Wohnraum handeln. Dieser kann geschaffen werden durch den Neubau von Immobilien oder durch den Umbau von bestehenden Gebäudeflächen, wenn dadurch erstmals Wohnraum entsteht. Im Umkehrschluss bedeutet dies auch, dass die Aufteilung von Wohnungen nicht gefördert wird, wenn hier schon zuvor Wohnraum bestanden hat. Neuer Wohnraum wird auch durch die Aufstockung oder den Anbau von bestehenden Gebäuden geschaffen oder beispielsweise durch einen Dachgeschossausbau.

Kernvoraussetzung ist dabei, dass der neu geschaffene Wohnraum tatsächlich eine in sich abgeschlossene Wohneinheit ist, die über die für die Führung eines selbstständigen Haushalts notwendigen Nebenräume, wie beispielsweise Küche, Bad/ Dusche und Toilette verfügt und mindestens eine Wohnfläche von 23 m<sup>2</sup> aufweist. Insbesondere die Mindestgrenze der Quadratmeter dürfte in der Bundesrepublik weniger ein Problem darstellen, wenngleich dies sicherlich in Metropolen wie New York oder asiatischen Großstädten durchaus auch anders sein kann.

Kein Wohnraum wird jedoch neu geschaffen, wenn bereits vorhandener Wohnraum lediglich modernisiert oder saniert und bewohnbar gemacht wird. Irrelevant ist es hingegen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, ob sich die Immobilie im Privatvermögen oder in einem steuerlichen Betriebsvermögen befindet. In beiden Bereichen kann die Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden.

Gefördert wird dabei insbesondere die Herstellung von neuen Immobilien. Ebenso förderungsfähig ist die Anschaffung von neuen Immobilien. Diese „neuen Immobilien“ liegen auch im Anschaffungsfall vor, wenn die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt. Wann insoweit die Fertigstellung gegeben ist, hat der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 25.07.1980 unter dem Aktenzeichen III R 46/78 definiert. Danach gilt: Ist eine Mehrheit von Räumen in ihrer Gesamtheit gegenüber anderen Wohnungen abgeschlossen und hat sie insbesondere einen selbstständigen Zugang, so ist sie auch dann als Wohnung anzusehen, wenn im Küchenraum lediglich die erforderlichen Anschlüsse vorhanden sind.

Dass im Anschaffungsfall wiederum nur Immobilien gefördert werden, die bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft werden, entspricht dem Sinn und Zweck der Vorschrift, dass tatsächlich nur neue Immobilien gefördert sein sollen und man auf diese Art und Weise insbesondere auch Bauträgerfälle mit einbeziehen kann.

Um dann jedoch schließlich in den Genuss der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau zu gelangen, muss die Immobilie im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren zur entgeltlichen Vermietung für Wohnzwecke dienen. Dabei ist insbesondere hervorzuheben, dass das Jahr der Anschaffung oder Herstellung keinen Zeitraum von zwölf Monaten umfassen muss.

Zudem ist die Entgeltlichkeit der zu Wohnzwecke stattfindenden Vermietung als Voraussetzung herauszustellen. Grundsätzlich kann die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau auch in Anspruch genommen werden, wenn an Angehörige vermietet wird. Hier (wie auch bei Fremdvermietungen) ist jedoch dann strikt darauf zu achten, dass das Mietentgelt mindestens 66 % der ortsüblichen Miete beträgt. Ist dies nicht der Fall, würde lediglich noch eine teilentgeltliche Vermietung vorliegen, die höchstwahrscheinlich dazu führen würde, dass die Sonderabschreibung rückgängig gemacht wird. Da es bei Rückgängigmachung der Sonderabschreibung nicht nur zu erheblichen Steuernachzahlungen kommen wird, sondern diese Nachzahlung auch noch verzinst werden wird, sollte man daher über die Jahre hinweg die 66 % Grenze genau im Auge behalten.

Damit auch tatsächlich bezahlbarer Wohnraum geschaffen wird, hat sich der Gesetzgeber eine sogenannte Baukostenobergrenze ausgedacht. Danach kann die Sonderabschreibung wiederum nur in Anspruch genommen werden, wenn die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten des Objektes nicht mehr als 3.000 Euro pro Quadratmeter Wohnfläche betragen. Insbesondere in Anschaffungsfällen ist dabei jedoch nur auf die Anschaffungskosten für das Gebäude abzustellen. Die Anschaffungskosten für den Grund und Boden bleiben außen vor.

Eine Steuerfalle kann sich hingegen noch aus nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergeben. Entstehen diese nämlich innerhalb von drei Jahren und wird dadurch die Baukostenobergrenze von 3.000 Euro pro Quadratmeter überschritten, ist dies ein schädlicher Vorgang und die Sonderabschreibung wird ebenfalls wieder rückgängig gemacht werden. Eine entsprechende Verzinsung wird auch dann wiederum hinzukommen.

Sind schließlich jedoch alle Voraussetzungen erfüllt, kommt man in den Genuss der fünfprozentigen Sonderabschreibung. Allerdings wird diese nicht unbedingt auf die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angewendet werden. Insoweit wird nämlich die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung auf 2.000 Euro pro Quadratmeter gedeckelt, sofern die tatsächlichen Kosten darüber liegen und den Höchstbetrag der Baukostenobergrenze von 3.000 Euro pro Quadratmeter Wohnfläche nicht überschreiten.

Zu beachten ist dabei einmal, dass die Sonderabschreibung als Wahlrecht ausformuliert ist, also in Anspruch genommen werden darf und nicht muss. Zudem ist sie im Erstjahr immer in

Höhe von 5 % abzuziehen. Eine zeitanteilige Aufteilung (pro rata temporis) ist hier nicht durchzuführen. Diese gilt nur für die normale lineare Abschreibung.

Sind alle Voraussetzungen gegeben, erscheint die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau durchaus als lohnend, da mit ihr innerhalb der ersten vier Jahre bis zu 28 % der Bemessungsgrundlage abgeschrieben werden können. Diese 28 % setzen sich aus vier Jahren à 5 % Sonderabschreibung und der üblichen zweiprozentigen linearen Abschreibung zusammen.

Je nachdem wie lange die Immobilie gehalten werden soll, ergibt sich durch die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau jedoch gegebenenfalls auch noch ein weiterer interessanter Steuereffekt. Wird das Vermietungsobjekt nämlich nach Ablauf der zehnjährigen Veräußerungsfrist des privaten Veräußerungsgeschäftes in § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verkauft, kann die beim Kauf erzielte Wertsteigerung vollkommen steuerfrei eingeheimst werden. Insoweit wird dann der Vorteil durch den steuermindernden Abzug der Abschreibung definitiv und ganz konkret zum Steuervorteil. Unter dem Strich hat man nämlich so einen Großteil der seinerzeitig aufgewendeten Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Abschreibung und Sonderabschreibung steuermindernd berücksichtigt, während der Veräußerungserlös (insbesondere die Wertsteigerung der Immobilie) steuerlich unberücksichtigt geblieben ist.

**Hinweis:** Soll die Wohnung bzw. die Vermietungsimmobilie dann tatsächlich wieder nach Ablauf von zehn Jahren veräußert werden, muss der Zeitablauf jedoch genau im Auge behalten werden. Die zehn Jahre Vermietungsphase als Voraussetzung für die Sonderabschreibung sind nämlich nicht identisch mit der zehnjährigen Veräußerungsfrist des privaten Veräußerungsgeschäftes: Beim privaten Veräußerungsgeschäft beginnt die Frist mit Abschluss des notariellen Kaufvertrages und endet mit Abschluss des notariellen Verkaufsvertrags. Bei der Sonderabschreibung beginnt die Frist hingegen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und endet nach Ablauf der neun folgenden Jahre. Dies sollte man im Blick haben, damit es nicht später zu einem bösen Erwachen kommt, weil die Immobilie (vielleicht nur ein paar Tage) zu früh veräußert wurde.

## **5. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Finanzministerium pocht (entgegen Bundesfinanzhof) auf das Zusätzlichkeitserfordernis**

Mit mehreren Urteilen vom 01.08.2019 hat der Bundesfinanzhof unter den Aktenzeichen VI R 32/18, VI R 21/17 (NV) und VI R 40/17 (NV) seine Rechtsprechung zu der in verschiedenen Steuerbefreiungs- und Pauschalbesteuerungsnormen oder anderen steuerbegünstigenden Normen des Einkommensteuergesetzes enthaltenen Tatbestandsvoraussetzung, wonach die jeweilige Steuervergünstigung davon abhängt, dass eine bestimmte Arbeitgeberleistung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht werden muss (sogenanntes Zusätzlichkeitsvoraussetzung), geändert.

Der Bundesfinanzhof hat seine frühere Rechtsprechung aufgegeben, nach der nur freiwillige Arbeitgeberleistungen, also Leistungen, die der Arbeitgeber arbeitsrechtlich nicht schuldet, zusätzlich in diesem Sinne erbracht werden konnten. Nunmehr verneint der Bundesfinanzhof, dass bestimmte Steuervergünstigungen für Sachverhalte mit Gehaltsverzicht oder -umwandlung (je nach arbeitsvertraglicher Ausgestaltung) durch die Zusätzlichkeitsvoraussetzung ausgeschlossen werden. Voraussetzung ist nach Meinung der obersten Finanzrichter nur, dass der verwendungsfreie Arbeitslohn zugunsten verwendungs-

oder zweckgebundener Leistungen des Arbeitgebers arbeitsrechtlich wirksam herabgesetzt wird (Lohnformwechsel). Ansonsten liege eine begünstigungsschädliche Anrechnung oder Verrechnung vor, wie der Bundesfinanzhof insbesondere in seinem Urteil unter dem Aktenzeichen VI R 32/18 in Randziffer 30 ausführt.

Tarifgebundener verwendungsfreier Arbeitslohn kann somit nicht zugunsten bestimmter anderer steuerbegünstigter verwendungs- oder zweckgebundener Leistungen herabgesetzt oder zugunsten dieser umgewandelt werden, da der tarifliche Arbeitslohn nach Wegfall der steuerbegünstigten Leistungen wiederauflebt.

Die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs betrifft z. B. die Vorschriften § 3 Nummer 15, 33, 34, 34a, 37, 46 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und § 37b Absatz 2 EStG, § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 und 6 EStG, § 100 Absatz 3 Nummer 2 EStG sowie die mit dem „Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ eingeführten Regelungen zu den Zuschüssen zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte etc. (§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG), zur Übereignung betrieblicher Fahrräder (§ 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG) und zur Anwendung der 44-Euro-Freigrenze bei Gutscheinen und Geldkarten (§ 8 Absatz 2 Satz 11 zweiter Halbsatz EStG).

Der Gesetzgeber hat regelmäßig auf die Formulierung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ zurückgegriffen, wenn Sachverhalte mit Gehaltsverzicht oder -umwandlung explizit von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen werden sollten. So zuletzt noch in der Einzelbegründung zu § 8 Absatz 2 Satz 11 zweiter Halbsatz EStG (Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften - Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, Bundestags-Drucksache. 19/14909 Seite 44), wo es beispielsweise heißt: „Die Ergänzung des § 8 Absatz 2 Satz 11 EStG soll sicherstellen, dass Gutscheine und Geldkarten nur dann unter die 44-Euro-Freigrenze fallen, wenn sie vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Der steuerliche Vorteil soll damit insbesondere im Rahmen von Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen werden.“

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt daher zu der Tatbestandsvoraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ im Vorgriff auf eine entsprechende Gesetzesänderung abweichend von der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und über den Einzelfall hinaus zur Gewährleistung der Kontinuität der Rechtsanwendung weiterhin Folgendes:

Im Sinne des Einkommensteuergesetzes werden Leistungen nur dann „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht, wenn

- die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht

wird. Dies gilt im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unabhängig davon, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist. Es sind somit im gesamten Lohn- und Einkommensteuerrecht nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt.

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 05.02.2020 (Az. IV C 5 - S 2334/19/10017 :002) hat das Bundesfinanzministerium mal wieder einen sogenannten

Nichtanwendungserlass vom Stapel gelassen und gleichzeitig darin sogar ein sogenanntes Nichtanwendungsgesetz angekündigt.

Tatsächlich ist die aktuelle Verwaltungsauffassung in allen offenen Fällen anzuwenden. Wohl gemerkt ist an dieser Stelle mal wieder darzulegen, dass die Anwendungspflicht eines Verwaltungserlasses nur für Verwaltungsangehörige besteht.

Gerichte sind insbesondere nicht daran gebunden. Solange es daher kein Nichtanwendungsgesetz gibt, also ein Gesetz, mit dem die bisherigen Regelungen anders gefasst werden, sollte entgegen der Verwaltungsauffassung entsprechend der positiven Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gehandelt werden. Allerdings muss man sich dann auch auf die gerichtliche Klage einstellen.

## **6. Für Beschenkte: Privates Veräußerungsgeschäft nach unentgeltlichem Erwerb**

Der Generationenwechsel ist in der Bundesrepublik Deutschland immer noch nicht vollzogen. Nahezu täglich werden insbesondere Immobilien auf die nachfolgende Generation übertragen. Soweit die Immobilie in einem solchen Fall unentgeltlich vom Schenker auf den Erwerber übergeht, tritt dieser auch in die steuerlichen Fußstapfen des Schenkers. Dies bedeutet unter anderem: Sollte noch die zehnjährige Veräußerungsfrist des privaten Veräußerungsgeschäftes nach § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG) laufen, ist insoweit auch der Erwerber noch davon betroffen und führt die Frist zu Ende. Bei Unentgeltlichkeit beginnt keine neue Frist zu laufen.

Diese sogenannte Fußstapfentheorie und die Frage, ob eventuell nachträgliche Anschaffungskosten bei Realisierung eines privaten Veräußerungsgeschäftes wegen der Fußstapfentheorie gegengerechnet werden können, waren in einem Streitfall vor dem Bundesfinanzhof von besonderer Bedeutung.

Im Urteilssachverhalt wurde eine Immobilie etwa sechs Jahre nach ihrer Anschaffung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ein (erwachsenes) Kind übertragen. Dabei wurden die in der Abteilung III des Grundbuchs eingetragenen Grundschulden mit übernommen. Nicht übernommen wurden hingegen die den Grundschulden zu Grunde liegenden Darlehen. Die Darlehen wurden also nach der Grundstücksübertragung weiterhin von dem schenkenden Elternteil bedient. Im Zusammenhang mit der Übertragung des Grundstücks wurde weiterhin zugunsten der Schenkerin ein lebenslanges dingliches Wohnrecht bestellt.

Drei Jahre nach der Schenkung veräußerte die Beschenkte das gesamte Grundstück. Dabei war es vollkommen unstrittig, dass insoweit ein privates Veräußerungsgeschäft einschlägig ist, weil die Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung durch den schenkenden Rechtsvorgänger wieder veräußert wurde. Wie schon eingangs gesagt, ist die Schenkung insoweit irrelevant, da aufgrund der sogenannten Fußstapfentheorie die Veräußerungsfrist des ursprünglichen Immobilieneigentümers vom Beschenkten fortgeführt wird.

Strittig war jedoch an dieser Stelle, ob im vorliegenden Fall nachträgliche Anschaffungskosten gegeben sind. Die Veräußerung erfolgte nämlich lastenfrei, und von dem auf dem Notaranderkonto hinterlegten Kaufpreis wurden zunächst die durch die Grundschulden gesicherten Darlehen (des Schenkers) bedient. Erst danach wurde der Restkaufpreis an den verkaufenden Beschenkten ausgekehrt. In den gerichtlichen Steuerstreitigkeiten begehrten die Kläger nun diese Bezahlung der Darlehen als

nachträgliche Anschaffungskosten beim privaten Veräußerungsgeschäft steuermindernd zu berücksichtigen. Das Argument der Kläger dabei: Wären die Schulden schon im Rahmen der Schenkung übernommen worden, wäre insoweit ein teilentgeltliche Erwerb gegeben und beim privaten Veräußerungsgeschäft steuermindernde Anschaffungskosten gegenzurechnen.

Dem folgte der Bundesfinanzhof in München mit Urteil vom 03.09.2019 unter dem Aktenzeichen IX R 8/18 jedoch nicht. Darin führten die Richter aus: Ein unentgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn der Erwerber keine Gegenleistung erbringt. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn zivilrechtlich eine Schenkung vorliegt. Die Übernahme von Schulden beim Erwerb eines Grundstücks hingegen stellt immer eine Gegenleistung dar, insoweit liegt in Höhe der Schuldübernahme ein Entgelt vor, weil der Übertragende von einer zivilrechtlichen Verbindlichkeit befreit wird, in die der Übernehmer des Grundstücks eintritt.

Werden die Schulden nicht übernommen, sondern das Grundstück übereignet und lediglich die auf dem Grundstück lastenden Grundschulden mitübernommen, jedoch keine Freistellung des Übertragenden von den zu Grunde liegenden schuldrechtlichen Verbindlichkeiten vereinbart, liegt weiterhin ein unentgeltlicher Erwerb vor. Denn auch in diesem Fall erbringt der Erwerber keine Gegenleistung, sondern erwirbt nur das um den Wert der Belastung geminderte Grundstück.

Eine Verbindlichkeit setzt hingegen eine dem schuldrechtlichen Anspruch des Gläubigers auf ein bestimmtes Handeln entsprechende Leistungspflicht der Person des Schuldners selbst voraus. Daran fehlt es im Fall einer dinglichen Belastung des Grundstücks (wie bei einem Wohnrecht oder einem Vorbehaltssnießbrauch), die lediglich den Wert des Grundstücks mindert. Der Grund: Der Übertragende übereignet nur das belastete Grundstück, nicht die mit der Belastung zusammenhängenden schuldrechtlichen Verbindlichkeiten.

Die Grundschuld stellt in diesem Zusammenhang ein Grundpfandrecht ohne Bindung an eine persönliche Forderung dar. Dass die Grundschuld über die Sicherungsvereinbarung mit der zugrunde liegenden Verbindlichkeit verbunden ist, führt hingegen nicht zur Übertragung der Verbindlichkeit. Die Grundschuld berechtigt nur dazu, dass der Grundstückseigentümer die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden und der Grundschuldgläubiger einen Anspruch auf Zahlung eines Geldbetrages aus dem Veräußerungserlös hat.

Ausgehend von diesem Grundtatbestand ist es somit zutreffend, dass im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft die aus dem Kaufpreis beglichenen Darlehensverbindlichkeiten nicht als nachträgliche Anschaffungskosten der Immobilie eingeordnet wurden.

Insoweit ermittelt sich zwar der Gewinn oder Verlust aus einem privaten Veräußerungsgeschäft aus dem Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Der Begriff der „Anschaffungskosten“ im Rahmen des privaten Veräußerungsgeschäftes ist dabei auch anhand der handelsrechtlichen Regelungen auszulegen. Danach gilt: Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Erwerben bedeutet dabei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs das Überführen eines Gegenstandes von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht.

Nachträgliche Anschaffungskosten sind wiederum Ausgaben, die nach Abschluss des ursprünglichen Eigentumserwerbs anfallen, um die Verwendbarkeit eines Vermögensgegenstandes zu ändern oder zu verbessern. Sie müssen in einem ursächlichen

Veranlassungszusammenhang mit der Anschaffung stehen, also durch das Anschaffungsgeschäft selbst veranlasst sein.

Bezogen auf die durch die Grundschulden gesicherten Darlehen der Schenkerin gilt jedoch: Steht einem Dritten ein dingliches Recht an einem Grundstück zu und löst der Eigentümer das dingliche Recht ab, sind die Ablösezahlungen nur dann nachträgliche Anschaffungskosten, wenn durch das dingliche Recht die Befugnisse des Eigentümers, wozu auch das Recht auf Nutzung und Veräußerung des Vermögensgegenstandes zählt, beschränkt waren und der Eigentümer durch die Ablösezahlungen die Beschränkung seiner Eigentümerbefugnisse beseitigt und sich die vollständige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht an dem Grundstück verschafft.

Erwirbt daher ein Steuerpflichtiger einen mit einem dinglichen Nutzungsrecht belasteten Gegenstand, so erhält er zunächst das durch das Nutzungsrecht geminderte Eigentum. Löst er das Nutzungsrecht ab, so verschafft er sich die vollständige Eigentümerbefugnis an dem Gegenstand. Daher sind Aufwendungen zur Befreiung von einem Nießbrauch als nachträgliche Anschaffungskosten einzustufen, wie bereits der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.12.1982 unter dem Aktenzeichen VIII R 215/78 klargestellt hat.

Nachträgliche Anschaffungskosten entstehen allerdings nicht, wenn der Erwerber eines Grundstücks zwecks Löschung eines Grundpfandrechts Schulden tilgt, die er zunächst nicht übernommen hat.

Vor diesem Hintergrund hat daher der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 03.09.2019 zunächst einmal klargestellt, dass ein unentgeltlicher Erwerb immer noch vorliegt, wenn im Rahmen der Übertragung eines Grundstücks im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dem Übergeber ein dingliches Wohnrecht eingeräumt wird und die durch Grundschulden auf dem Grundstück abgesicherten Darlehen des Rechtsvorgängers nicht übernommen werden.

Diese Einordnung ist wichtig, da nun festgestellt werden kann, dass ein unentgeltlicher Übergang gegeben ist und insoweit die Fußstapfentheorie komplett und vollumfänglich zum Einsatz kommt.

Weiter stellt der Bundesfinanzhof dann schon in seinen Leitsätzen klar, dass nachträgliche Anschaffungskosten nicht entstehen, wenn der Erwerber eines Grundstücks zwecks Löschung eines Grundpfandrechts Schulden tilgt, die er zunächst nicht vom Übergeber übernommen hat. Ebenso führt die bloße Verwendung des Veräußerungserlöses zur Tilgung privater Verbindlichkeiten nach der Veräußerung nicht zu Veräußerungskosten, die im Rahmen des privaten Veräußerungsgeschäftes mindernd berücksichtigt werden können.

## **7. Für GmbH-Geschäftsführer: Lohnsteuer als Werbungskosten!**

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, die bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind.

Erhält ein Geschäftsführer ein Gehalt für seine Tätigkeit, ist dieses bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu versteuern. In diesem Bereich stellen diejenigen Aufwendungen Werbungskosten dar, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von dem Veranlassungsprinzip. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden, wie zuletzt

der Bundesfinanzhof Urteil vom 17.05.2017 unter dem Aktenzeichen VI R 1/16 herausgearbeitet hat.

Unter Berücksichtigung dieser höchstrichterlichen und allgemein geltenden Grundsätze stellte sich die Frage, ob es sich bei den Aufwendungen eines Geschäftsführers im Zusammenhang mit seiner Haftungsanspruchnahme als Geschäftsführer auch insoweit um Werbungskosten handelt, als er für rückständige Lohnsteuer, welche ihn selbst als Arbeitnehmer der GmbH betreffen, in Haftung genommen wird.

Im Schrifttum und in der Rechtsprechung ist dies umstritten. Fraglich ist insoweit immer, ob in einem solchen Fall das sogenannte Abzugsverbot der einkommensteuerlichen Regelung in § 12 Nummer 3 EStG greift. Danach dürfen unter anderem die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern regelmäßig weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, soweit in den Regelungen zum Werbungskostenabzug, zu den Sonderausgaben und den außergewöhnlichen Belastungen nichts anderes bestimmt ist. Nach allgemeiner Auffassung kommt der Regelung in § 12 Nummer 3 EStG vor allem eine klarstellende Bedeutung dahingehend zu, dass Personensteuern nicht steuermindernd zu berücksichtigen sind, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes geregelt ist oder die Voraussetzung des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs vorliegen. Dies hat unter anderem bereits der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 6.10.2009 unter dem Aktenzeichen I R 39/99 herausgearbeitet.

Während nun im Schrifttum und in der fachlichen Diskussion zu dieser Thematik auf der einen Seite der Werbungskostenabzug in entsprechenden Fällen mit Verweis auf die gesetzliche Vorschrift verneint wird, halten andere Autoren einen Abzug durchaus für möglich. Zahlreiche Literaturfundstellen finden sich insoweit in der Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vom 19.11.2019 unter dem Aktenzeichen 6 K 360/18.

Höchstrichterlich ist diese Streitfrage jedoch bisher nicht geklärt. Lediglich auf erstinstanzlicher Ebene gibt es in Form eines Urteils des Finanzgerichtes Köln vom 20.10.1992 unter dem Aktenzeichen 8 K 4449/88 und in Form einer Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts mit Urteil vom 18.03.1903 unter dem Aktenzeichen XI 264/88 zwei positive Entscheidungen. Beide Male wurde geurteilt: Ein Geschäftsführer, der für nicht abgeführte Lohnsteuer von Arbeitnehmern in Anspruch genommen wird, kann den gezahlten Haftungsbetrag selbst dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit absetzen, wenn in der angemeldeten und abzuführenden Lohnsteuersumme auch Steuerbeträge enthalten sind, die ihn als Arbeitnehmer selbst betreffen.

Beide Gerichte hielten seinerzeit das Abzugsverbot des § 12 Nummer 3 EStG nicht für einschlägig, da dies nur eigene Steuerschulden des Steuerpflichtigen betrifft.

Demgegenüber handelt es sich bei der Lohnsteuer, welche nicht der Arbeitnehmer, sondern der Arbeitgeber an das Finanzamt abzuführen hat, um eine fremde Schuld, wie insbesondere das Finanzgericht Köln in dem vorgenannten Urteil herausgearbeitet hatte.

Entgegen den beiden vorgenannten positiven erstinstanzlichen Entscheidungen aus Köln und Niedersachsen ist jedoch mit Urteil vom 21.01.1999 unter dem Aktenzeichen 4 K 6282/98 auch eine negative Entscheidung des Finanzgerichtes Münster zu verzeichnen. Dieses hat hinsichtlich der Haftungsanspruchnahme eines Gesellschafter-Geschäftsführers für Körperschaftsteuerschulden einer GmbH die Abziehbarkeit von Zahlungen als Werbungskosten verneint, soweit die Körperschaftsteuer die eigenen Kapitaleinkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers aus dieser GmbH betrifft.

Aktuell schließt sich jedoch das Hessische Finanzgericht in seiner bereits zitierten Entscheidung vom 19.11.2019 der positiven Auffassung aus Köln und Niedersachsen an.



Die Hessen urteilen: Wird der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft für die ihn selbst betreffende Lohnsteuer in Haftung genommen, kann er die Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit steuermindernd berücksichtigt. Ganz ausdrücklich gilt das Abzugsverbot nach § 12 Nummer 3 EStG nicht, wonach Personensteuern nicht steuermindernd zu berücksichtigen sind. Das Abzugsverbot greift schlicht deshalb nicht ein, weil es sich nicht um die eigene Steuerschuld des Steuerpflichtigen handelt, sondern um die Schuld der von ihm vertretenen GmbH.

**Hinweis:** Auch wenn bisher eine höchstrichterliche Klärung dieser Streitfrage nicht ersichtlich ist, wird diese nun endlich erfolgen. Unter dem Aktenzeichen VI R 19/20 muss sich der Bundesfinanzhof in München mit der Rechtsfrage beschäftigen, ob Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer dadurch entstanden sind, dass er als ehemaliger Geschäftsführer für nicht abgeführte, ihn selbst betreffenden Lohnsteuer in Haftung genommen wurde, als Werbungskosten abzugsfähig sind.

**Tipp:** Betroffene Geschäftsführer sollten sich in vergleichbaren Fällen an das anhängige Musterverfahren anhängen und gegen den eigenen Einkommensteuerbescheid Einspruch einlegen, um diesen offen zu halten. Aus unserer Sicht ist es höchst wahrscheinlich, dass auch die obersten Finanzrichter der Republik die nun mittlerweile drei positiven Entscheidungen auf erstinstanzlicher Ebene bestätigen werden.

## 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.