

Mandanteninformation Juli 2023

Unternehmer und Geschäftsführer

Auslandsinvestitionen: Kein Abzug finaler ausländischer Betriebsstättenverluste

Inländische Unternehmen dürfen die Verluste, die sie aus einer im EU-Ausland belegenen Niederlassung erwirtschaftet haben, nicht steuermindernd mit im Inland erzielten Gewinnen verrechnen, wenn nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen für die ausländischen Einkünfte kein deutsches Besteuerungsrecht besteht. Das gilt auch dann, wenn die Verluste im Ausland steuerrechtlich unter keinen Umständen verwertbar und damit "final" sind. Dies verstößt nicht gegen das Recht der Europäischen Union - so der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.02.2023 (I R 35/22).

In dem vom BFH entschiedenen Fall hatte eine in Deutschland ansässige Bank im Jahr 2004 in Großbritannien eine Zweigniederlassung eröffnet. Nachdem die Zweigniederlassung jedoch durchgehend nur Verluste erwirtschaftet hatte, wurde sie im Jahr 2007 wieder geschlossen. Da die Filiale niemals Gewinne erzielt hatte, konnte die Bank die in Großbritannien erlittenen Verluste dort steuerlich nicht nutzen. Der BFH führt aus, dass die Verluste auch in Deutschland nicht nutzbar sind. Denn nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen unterliegen Betriebsstätteeinkünfte aus Großbritannien nicht der deutschen Besteuerung. Vergleichbare Regelungen enthalten eine Vielzahl der von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Fazit: Wenn einerseits ausländische Gewinne in Deutschland nicht versteuert werden müssten, sollen andererseits auch Verluste nicht berücksichtigt werden. Wie der BFH nach Anrufung des Europäischen Gerichtshofs weiter entschied, verstößt dieser Ausschluss des Verlustabzugs auch im Hinblick auf so genannte finale Verluste nicht gegen das Unionsrecht.

Ursprünglich gingen sowohl der EuGH als auch der BFH davon aus, dass aus Gründen der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit ein Verlustabzug möglich ist, wenn und soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Verluste im ausländischen Betriebsstättenstaat "final" sind. Das EuGH-Urteil Timac Agro Deutschland vom 17.12.2015 (C-388/14) war jedoch vom BFH (Urteil vom 22.02.2017, I R 2/15/17) als Aufgabe dieser Rechtsprechung verstanden worden. Nachdem jedoch aufgrund weiterer EuGH-Entscheidungen daran Zweifel aufgekommen waren, hatte der BFH den EuGH erneut zur Klärung angerufen. Dieser hat mit Urteil vom 22.9.2022 (C-538/20) sein Urteil Timac Agro Deutschland - und damit im Ergebnis die Aufgabe der früheren Rechtsprechung - bestätigt (Mitteilung des BFH vom 27.04.2023).

Für Vorsteuerzwecke zu beachten: Frist zur Zuordnungsentscheidung von gemischt genutzten Leistungen zum Unternehmen endet am 31. Juli

Bei gemischt genutzten Eingangsleistungen ist es für den Vorsteuerabzug entscheidend, in welchem Umfang eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich vorliegt. Nur wenn eine zumindest teilweise Zuordnung zum Unternehmensvermögen erfolgt, ist grundsätzlich der Vorsteuerabzug und in späteren Jahren gegebenenfalls eine Vorsteuerberichtigung möglich.

Ein Unternehmer hat insbesondere dann bestimmte Zuordnungswahlrechte, wenn er Gegenstände bezieht, die er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch zu verwenden beabsichtigt. Handelt es sich bei der teilweise nichtunternehmerischen Verwendung um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne (z. B. ideelle, unentgeltliche Tätigkeit eines Vereins), besteht grundsätzlich ein Aufteilungsgebot. Im Wege der Billigkeit ist eine Zuordnung im vollen Umfang zum nichtunternehmerischen Bereich möglich.

Handelt es sich bei der teilweise nichtunternehmerischen Verwendung hingegen um eine unternehmensfremde Tätigkeit (z. B. Entnahme für den privaten Bedarf des Unternehmers), hat der Unternehmer in der Regel folgende Zuordnungswahlrechte:

- Der Gegenstand kann insgesamt der unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden.
- Der Unternehmer kann den Gegenstand in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen.
- Der Gegenstand kann im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden.

Für eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich bedarf es weiterhin mindestens einer 10 %-igen unternehmerischen Nutzung.

Wichtig ist, dass eine Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen mit endgültiger Wirkung bis spätestens zum 31. Juli des Folgejahrs erfolgt sein muss. Die Frist gilt unabhängig von einer etwaigen verlängerten Abgabefrist für die Steuererklärung. Wird die Frist versäumt, ist im Zweifel eine spätere Zuordnung zum Unternehmensvermögen ausgeschlossen. Ein Vorsteuerabzug sowie gegebenenfalls eine Korrektur in späteren Jahren sind nicht mehr möglich.



Hinweis: Für Zuordnungen, die den Veranlagungszeitraum 2022 betreffen, muss bis zum 31. Juli 2023 eine Zuordnungsentscheidung erfolgt sein. Teilen Sie diese in Zweifelsfällen zur Sicherheit dem Finanzamt schriftlich mit. Sprechen Sie hierzu rechtzeitig Ihren Steuerberater an

Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Fahrtkosten: Piloten und Flugbegleiter haben erste Tätigkeitsstätte am Flughafen

Aufwendungen für die Fahrten zur Arbeit, das heißt zur ersten Tätigkeitsstätte, dürfen nur mit der Entfernungspauschale steuerlich geltend gemacht werden, während Fahrten zu Auswärtstätigkeiten nach Reisekostengrundsätzen zu berücksichtigen sind. In den vergangenen Jahren mussten sich die Finanzgerichte mehrfach mit der Frage beschäftigen, ob auch Piloten und Flugbegleiter eine erste Tätigkeitsstätte haben. Zwar üben sie ihre Berufstätigkeit überwiegend im Flugzeug aus, allerdings verbringen sie einen Teil ihrer Arbeit auch "am Boden", das heißt am Flughafen.

Der Bundesfinanzhof hatte bereits entschieden, dass der Einsatzflughafen grundsätzlich die erste Tätigkeitsstätte darstellt, wenn der Arbeitgeber, also die Fluggesellschaft, am Einsatzflughafen über eine ortsfeste betriebliche Einrichtung verfügt, der der Mitarbeiter laut Arbeitsvertrag oder Weisung dauerhaft zugeordnet ist. Weitere Voraussetzung sei, dass der Mitarbeiter hier zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringen müsse, die er arbeitsvertraglich schuldet und die zu seinem Berufsbild gehören (BFH-Urteil vom 11.04.2019, VI R 40/16; BFH-Urteil vom 10.04.2019, VI R 17/17). Jüngst hat auch das Finanzgericht Hamburg in diesem Sinne geurteilt. Piloten und Flugbegleiter haben ihre erste Tätigkeitsstätte am Abflughafen. Erforderlich, aber auch ausreichend sei es, dass sie dort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen haben, die sie arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schulden und die zu ihrem Berufsbild gehören (FG Hamburg, Urteil vom 24.11.2022, 6 K 207/21, NZB VI B 4/23).

Der Sachverhalt: Die verheirateten Kläger, ein Pilot und eine Flugbegleiterin, beantragten, dass ihre Fahrten von der Wohnung zu ihrem regelmäßigen Abflughafen sowie Verpflegungspauschbeträge und Übernachtungskosten nach Dienstreisegrundsätzen als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Das Finanzamt lehnte dies ab, setzte lediglich die Entfernungspauschale für die Fahrtkosten an und bekam Unterstützung durch das Finanzgericht. Begründung: Die Kläger seien der betrieblichen Einrichtung dauerhaft und unbefristet zugeordnet. Zudem seien sie am Flughafen in dem erforderlichen Umfang tätig geworden. Relevant für die Beurteilung seien dabei nur die am Boden durchgeführten Tätigkeiten, während die Tätigkeiten, die im Flugzeug durchgeführt würden, nicht maßgeblich für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte seien. Die Kläger seien verpflichtet, vor jedem Flug eine bestimmte Zeit vorher am Flughafen zu sein, um insbesondere Briefinggespräche durchzuführen. Für die Durchführung der Briefings seien am Flughafen spezielle Räume vorgesehen. Deshalb sei diese Tätigkeit, auch wenn sie im Vergleich zur Flug- und sonstigen Umlaufzeit einen geringen zeitlichen Umfang beanspruche, ausreichend, um eine erste Tätigkeitsstätte zu begründen.

Doppelte Haushaltsführung: BFH klärt viele Fragen zur "finanziellen Beteiligung"

Wer aus beruflichen Gründen einen zweiten Haushalt am Arbeitsort führt, darf die Kosten der doppelten Haushaltsführung steuerlich geltend machen. Voraussetzung für eine Anerkennung ist aber unter anderem, dass sich derjenige, der einen zweiten Hausstand unterhält, an den Kosten des ersten Haushalts finanziell beteiligt. Dazu muss er mehr als zehn Prozent der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung übernehmen (BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl 2020 I S. 1228). Bei verheirateten Personen wird die finanzielle Beteiligung nur selten angezweifelt, doch bei Ledigen erfolgt zumeist eine strenge Prüfung durch die Finanzämter.

Im Jahre 2019 hatte das Niedersächsische Finanzgericht entschieden, dass die Finanzverwaltung indes keine überbordenden Anforderungen an das Vorliegen einer finanziellen Beteiligung stellen darf. Auch unregelmäßige Zahlungen oder nur Einmalzahlungen können als finanzielle Beteiligung angesehen werden. Und auch auf den Zeitpunkt der Zahlung (Anfang, Mitte oder Ende des jeweiligen Jahres) komme es insoweit nicht an (FG Niedersachsen, Urteil vom 18.09.2019, 9 K 209/18). Nun hat der Bundesfinanzhof die Entscheidung aus Niedersachsen bestätigt (BFH-Urteil vom 12.01.2023, VI R 39/19).

Der Kläger hat eine Wohnung an seinem Arbeitsort angemietet. Zudem bewohnt er in seinem Elternhaus eine nicht abgeschlossene Wohnung im Obergeschoss gemeinsam mit seinem Bruder. Ein Mietvertrag bezüglich dieser Wohnung besteht nicht. Im Rahmen seiner Steuererklärung gab der Kläger an, dass er sich im Streitjahr (2015) mit rund 3.150 Euro an den Haushaltskosten beteiligt habe. So erwarb er für sich und seinen Bruder Lebensmittel und Getränke für rund 1.400 Euro. Im Dezember 2015 überwies er zudem 1.200 Euro mit dem Verwendungszweck "Nebenkosten/Telekommunikation" sowie 550 Euro mit dem Verwendungszweck "Anteil neue Fenster in 2015" auf ein Konto seines Vaters. Das Finanzamt sah hierin jedoch keinen ausreichenden Nachweis über eine finanzielle Beteiligung und lehnte den Abzug von Kosten der doppelten Haushaltsführung ab. Der Kläger habe nicht dargelegt, in welcher Höhe monatlich regelmäßig laufende Kosten der Lebensführung für die Haushaltsführung entstanden seien. Die hiergegen gerichtete Klage war jedoch erfolgreich; die Revision des Finanzamts wurde zurückgewiesen.

Die Begründung lautet unter anderem: Bezüglich der Kostenbeteiligung sieht das Gesetz weder eine bestimmte betragsmäßige Grenze vor, noch, dass es sich um eine laufende Beteiligung im Sinne einer mietgleichen Zahlung handeln muss. Deshalb kann sich der Steuerpflichtige dem Grunde nach auch durch Einmalzahlungen - einschließlich solcher am Jahresende - an den Kosten der Haushaltsführung finanziell beteiligen. Eine Haushaltsbeteiligung in sonstiger Form (z.B. durch die Übernahme von Arbeiten im Haushalt oder Dienstleistungen für den Haushalt) genügt insoweit jedoch nicht. Auch darf die finanzielle Beteiligung des Steuerpflichtigen an den Kosten des (Haupt-)Hausstands nicht erkennbar unzureichend sein. Als Vergleichsmaßstab zur Prüfung der ausreichenden finanziellen Beteiligung dienen die im Jahr tatsächlich entstandenen Haushalts- und sonstigen Lebenshaltungskosten. Diese hat der Steuerpflichtige darzulegen und gegebenenfalls nachzuweisen. Ob die finanzielle Beteiligung dann tatsächlich ausreichend ist, lässt sich nicht pauschal beantworten, sondern bedarf einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls.



Hinweis: Trotz dieses BFH-Urteils ist es besser, sich an den Anforderungen der Finanzverwaltung zu orientieren, einen Dauerauftrag einzurichten und einen angemessenen Betrag "Beteiligung an den Miet- und Hauskosten" monatlich zu überweisen. Dabei sollte die Zehn-Prozent-Grenze der Finanzverwaltung eingehalten werden, das heißt, es sollten mehr als zehn Prozent der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung übernommen werden.



Hinweis: Um Missverständnisse zu vermeiden, sei darauf hingewiesen, dass das Urteil nicht auf den Fall von jüngeren berufstätigen Kindern übertragbar ist, die während der Ausbildung oder nach Beendigung der Ausbildung weiterhin im elterlichen Haushalt ihr Jugendzimmer bewohnen. Hier wird üblicherweise unterstellt, dass die Kinder einen eigenen Hausstand nicht unterhalten, selbst wenn sie sich an den Kosten beteiligen (so zum Beispiel FG Münster, Urteil vom 07.10.2020, 13 K 1756/18 E).

Inflationsausgleichsprämie: Fragen-Antworten-Katalog des BMF erweitert

Arbeitgeber dürfen ihren Mitarbeitern eine Inflationsausgleichsprämie gewähren, die bis zu einem Betrag von 3.000 Euro steuer- und sozialversicherungsfrei bleibt. Voraussetzung für die Steuer- und Beitragsfreiheit ist, dass die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Die Regelung gilt für Zahlungen, die vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 geleistet werden (§ 3 Nr. 11c EStG). Das Bundesfinanzministerium hat einen Fragen-Antworten-Katalog zur Inflationsausgleichsprämie veröffentlicht. Dieser ist auf der Internetseite des BMF unter folgendem Link abrufbar: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2022-12-07-FAQ-Inflationsausgleichsprae-mie.html>. Nunmehr wurden die FAQs um zwei wichtige Punkte erweitert:

Frage: Gilt die Steuerbefreiung auch für Arbeitslohn von dritter Seite (zum Beispiel von Konzernunternehmen)?

Antwort: Ja. Es wird für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht beanstandet, wenn die Inflationsausgleichsprämie als Arbeitslohn von dritter Seite, zum Beispiel durch ein verbundenes Unternehmen im Konzern, geleistet wird.

Frage: Sind Leistungen von ausländischen Arbeitgebern an ihre im Inland steuerpflichtigen Beschäftigten begünstigt?

Antwort: Ja. Die Steuerbefreiung kommt auch dann zur Anwendung, wenn ein im Ausland ansässiger Arbeitgeber seinem in Deutschland steuerpflichtigen Arbeitnehmer eine Inflationsausgleichsprämie gewährt, soweit die weiteren

Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind. Eine steuerliche Auswirkung in Deutschland ergibt sich jedoch nicht, wenn der Arbeitslohn nach dem jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland nicht zu versteuern ist. Die Steuerbefreiung kommt auch dann zur Anwendung, wenn der von einem ausländischen Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn nicht dem deutschen Lohnsteuerabzug unterliegt, jedoch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung anzusetzen ist und die weiteren Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind.

Immobilienbesitzer

Immobilienverkauf: Nutzung durch Vater oder Mutter gilt nicht als Eigennutzung

Wer sein Eigenheim verkauft, muss keinen Veräußerungsgewinn ("Spekulationsgewinn") versteuern, selbst wenn zwischen Erwerb und Verkauf nicht mehr als zehn Jahre liegen. Voraussetzung ist aber, dass die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Es ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an ein unterhaltsberechtigtes Kind noch als Eigennutzung der Eltern gilt, wenn die Eltern für ihr Kind noch Kindergeld oder den Kinderfreibetrag erhalten (BFH-Urteil vom 24.05.2022, IX R 28/21). Kürzlich hat das Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass die Überlassung einer Wohnung an einen unterhaltsberechtigten Elternteil aber nicht als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 EStG gilt und der Verkauf der Immobilie innerhalb der zehnjährigen "Spekulationsfrist" steuerpflichtig ist (FG Düsseldorf, Urteil vom 02.02.2023, 14 K 1525/19 E,F).

Der Sachverhalt: Die Kläger (Eheleute) erwarben im Jahr 2009 eine Eigentumswohnung, die sie unentgeltlich an die Mutter der Klägerin überließen. Nach dem Tod der Mutter im Jahr 2016 verkauften die Kläger die Wohnung. Das Finanzamt berücksichtigte einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aufgrund des Verkaufs der Wohnung. Es war der Ansicht, dass die Überlassung an die Mutter/Schwiegermutter anders als eine Überlassung an unterhaltsberechtigten Kinder keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG darstelle. Der Verkauf sei daher steuerpflichtig. Dagegen trugen die Eheleute unter anderem vor, eine Differenzierung zwischen unterhaltsberechtigten Kindern und anderen zivilrechtlich unterhaltsberechtigten Personen sei widersprüchlich. Doch mit dieser Argumentation vermochten sie weder das Finanzamt noch das Finanzgericht zu überzeugen. Nach Ansicht des FG Düsseldorf ist die Differenzierung zwischen einer Überlassung an unterhaltsberechtigten Kinder und Eltern dadurch gerechtfertigt, dass bei Kindern typischerweise eine Unterhaltspflicht und das Entstehen von Aufwendungen für die Eltern anzunehmen sei. Dagegen sei bei anderen unterhaltsberechtigten Angehörigen eine Einzelfallprüfung erforderlich.



Hinweis: Die Kläger hatten in den Vorjahren keine Unterhaltsleistungen an die Mutter/Schwiegermutter geltend gemacht (§ 33a EStG). Ob das Finanzgericht anders entschieden hätte, wenn deren Bedürftigkeit tatsächlich dargelegt worden wäre, ist nicht erkennbar. Es wurde aber die Revision zugelassen. Bei Redaktionsschluss war noch nicht bekannt, ob diese eingelegt wurde.

Immobilienverkauf: Kaufpreiszahlung in Raten kann hohe Zinseinkünfte auslösen

Wer eine Immobilie veräußert und für den Kaufpreis eine unverzinsliche Ratenzahlung gestattet, sollte beachten, dass das Finanzamt den Kaufpreis in einen Kapital- und einen Zinsanteil aufteilt, sofern die Laufzeit dieser Stundung mehr als ein Jahr beträgt. Der Zinsanteil wird mit einem Zinsfuß von 5,5 Prozent berücksichtigt und führt beim Veräußerer zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Das heißt: Selbst wenn die Vertragsparteien bewusst davon ausgehen, dass der Kaufpreis zinslos gestundet wird, unterstellt der Fiskus den Zufluss von fiktiven Zinseinnahmen. Diese muss der Veräußerer entweder zu seinem individuellen Steuersatz oder mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 Prozent versteuern. Das Finanzgericht Köln hat diese Auffassung jüngst bestätigt: Zinsen aus der Abzinsung eines rätierlich gezahlten Kaufpreises sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern (FG Köln, Urteil vom 27.10.2022, 7 K 2233/20). Der Sachverhalt: Die Kläger haben eine vermietete Immobilie an Sohn und Schwiegertochter verkauft. Der Kaufpreis war in 258 monatlichen Raten zu zahlen. Zudem war eine Wertsicherungsklausel vereinbart, wonach sich die Raten entsprechend des Verbraucherindex erhöhen oder vermindern sollten. Das Finanzamt zerlegte den Kaufpreis in einen Kapital- und einen Zinsanteil. Der Zinsanteil sei gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu erfassen und wurde der Abgeltungssteuer von 25 Prozent unterworfen. Bei der Bestimmung des Zinsanteils wurde von einem Zinsfuß von 5,5 Prozent ausgegangen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die geleisteten Zahlungen (Kaufpreistraten) in einen Tilgungsanteil (Kapitalanteil) und in einen Zinsanteil zu zerlegen seien, da ein zum Privatvermögen gehörendes Grundstück veräußert und die Kaufpreisforderung langfristig - länger als ein Jahr - bis zu einem bestimmten Zeitpunkt gestundet worden sei. Die Stundung enthalte einen darlehnsähnlichen Charakter, so dass sie einen Zinsanteil enthalte. Dies gelte auch dann, wenn die Vertragsparteien keine Zinsen vereinbart oder sogar ausdrücklich ausgeschlossen hätten.

Die Finanzrichter teilen die Auffassung des Finanzamts. Die Gestattung einer langfristigen Ratenzahlung zur Tilgung einer Schuld stelle eine Kreditgewährung durch den Gläubiger dar. Daran ändere auch die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel nichts. Ihre Grundlage finde diese Auffassung in § 12 Abs.3 BewG, wonach unverzinsliche Forderungen, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig sind, abzuzinsen, das heißt

in einen Kapital- und einen Zinsanteil aufzuteilen sind. Bei der Berechnung des Zinsanteils seien die nach § 13 Abs. 1 Satz 1 BewG i.V.m. Anlage 9a zu bestimmenden Barwerte zu Beginn und zum Ende des Streitjahres unter Zugrundelegung finanzmathematischer Grundsätze basierend auf einem Zinsfuß von 5,5 Prozent zu ermitteln, sofern die Vertragspartner nicht einen höheren Rechnungszinsfuß vereinbart haben.



Hinweis: Gegen das Urteil wurde die Revision zugelassen und auch eingelegt. Das Az. beim Bundesfinanzhof lautet VIII R 1/23. Übrigens hatte das FG des Saarlandes mit Urteil vom 15.04.2010 (1 K 1237/05) eine andere Auffassung vertreten und einer Wertsicherungsklausel durchaus einen Zinscharakter zugewiesen, so dass in einem solchen Fall keine "zinslose" Darlehensgewährung gegeben war. Daher wird spannend sein, wie der BFH entscheiden wird. Unabhängig davon muss der BFH die Frage, ob ein fiktiver Zinssatz von 5,5 Prozent noch verfassungsgemäß ist, ohnehin in einem anderen Verfahren entscheiden (Az. II R 8/22). Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass der fiktive Zinsanteil bei den Erwerbern sofort als Werbungskosten abziehbar ist, wenn die Immobilie zur Einkünfteerzielung genutzt wird.

Photovoltaikanlage: Vorsteuerabzug aus Reparaturkosten für Hausdach

Wird aufgrund der unsachgemäßen Montage einer unternehmerisch genutzten Photovoltaikanlage das Dach eines eigenen Wohnzwecken dienenden Hauses beschädigt, steht dem Unternehmer für die zur Beseitigung des Schadens notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten der Vorsteuerabzug zu - so lautet ein Urteil des Bundesfinanzhofs vom 07.12.2022 (XI R 16/21).

Der Sachverhalt: Der Kläger installierte im Jahr 2009 eine Photovoltaikanlage auf dem Dach seines privat genutzten Hauses. Er lieferte den von der PV-Anlage erzeugten Strom umsatzsteuerpflichtig an den zuständigen Netzbetreiber, ordnete die PV-Anlage rechtzeitig vollständig einem Unternehmen zu und nahm den vollen Vorsteuerabzug für die PV-Anlage in Anspruch. Im Jahr 2019 wurden Schäden am Dach festgestellt. Unzweifelhaft waren diese durch eine unsachgemäße Montage der Anlage entstanden. Zivilrechtliche Ansprüche gegen die Montagefirma der PV-Anlage waren allerdings verjährt. Der Eigentümer ließ das Dach auf eigene Kosten reparieren und begehrte den vollen Vorsteuerabzug aus den Reparaturkosten, weil der Schaden nur durch die unternehmerische Nutzung des Dachs (durch die PV-Anlage) entstanden sei. Das Finanzamt versagte den begehrten Vorsteuerabzug jedoch. Es stellte nicht auf den "wirtschaftlichen Gehalt" der Dachreparatur ab, sondern bezog sich allein darauf, dass das Dach den privaten Wohnraum bedecke. Mithin habe die Dachreparatur den privaten Bereich betroffen und sei umsatzsteuerrechtlich ohne Belang. Die hiergegen gerichtete Klage war zunächst erfolglos, doch der BFH hat der Revision stattgegeben und den Vorsteuerabzug für die Reparaturkosten zugelassen. Maßgebend für den Vorsteuerabzug sei nicht nur die Verwendung der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen, sondern auch der "ausschließliche Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes". Die Reparaturkosten im Zusammenhang mit der unternehmerisch genutzten PV-Anlage seien aufgewendet worden, um anschließend (weiter) Umsätze zu erzielen. Sie seien damit Teil der Kostenelemente für den Betrieb der Anlage. Voraussetzung ist aber, dass die Reparatur nur in dem erforderlichen Umfang erfolgt ist.



Hinweis: Der Fall betraf das Jahr 2019 und folglich haben die Handwerker die Dachreparatur mit Umsatzsteuer abgerechnet. Würde man den Fall ins Jahr 2023 verlagern, hätte für die Reparatur des Daches allerdings auch die Umsatzsteuer ausgewiesen werden müssen. Etwas anderes würde indes gelten, wenn es sich bei der "Reparatur" um die (nachträgliche) Lieferung bzw. Installation wesentlicher Komponenten der PV-Anlage und deren Ersatzteile handeln würde. Dann käme ab dem 1.1.2023 der Nullsteuersatz zur Anwendung, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt sind (Abschnitt 12.18 Abs. 8 UStAE). Voraussetzung ist danach insbesondere der Betrieb der Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen.

Kapitalanleger

Entgelt für Sicherheiten: Kapitaleinkünfte oder sonstige Einkünfte?

Welcher Einkunftsart ist ein Entgelt für Sicherheiten, beispielsweise für die Verpfändung eines Bankguthabens, zuzuordnen? Den Einkünften aus Kapitalvermögen oder den sonstigen Einkünften? Mit dieser Frage muss sich der Bundesfinanzhof nun in dem Verfahren VIII R 7/23 auseinandersetzen. Die Unterscheidung ist im Streitfall von Bedeutung, weil Einkünfte aus Kapitalvermögen hier lediglich dem Abgeltungssteuersatz von 25 Prozent unterliegen würden, während sonstige Einkünfte mit dem persönlichen Steuersatz zu versteuern sind.

Hintergrund: Bereits am 29.12.2021 (8 K 592/20 E) hat das Finanzgericht Münster entschieden, dass ein Entgelt für die Zurverfügungstellung von Sicherheiten keine Kapitalerträge, sondern sonstige Einkünfte darstellt. Die Klägerin gewährte einer GmbH, an der sie nicht beteiligt war und zu der sie auch sonst keine persönlichen Beziehungen unterhielt, für die Durchführung eines Bauvorhabens die Verpfändung eines Bankguthabens in Höhe von 200.000 Euro und stellte einen bei Bedarf in Teilbeträgen abrufbaren Girokredit in Höhe von 250.000 Euro. Das vereinbarte Entgelt von 50.000

Euro zahlte die GmbH nach Abschluss des Bauvorhabens und Freigabe des verpfändeten Betrages. Diesen Betrag erklärte die Klägerin als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht behandelten ihn jedoch als sonstige Einkünfte, die dem persönlichen Steuersatz zu unterwerfen seien.

Begründung: Sowohl die Verpfändung des Kontoguthabens als auch die Bereitstellung des Betriebsmittelkredits stellen Leistungen im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG dar. Die Verpfändung des Guthabens führe nicht zu Kapitaleinkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, da die Klägerin das Entgelt nicht für die Bereitstellung von Kapital und damit nicht "aus" ihrer Kapitalforderung gegenüber der Bank erhalten habe. Die Klägerin habe der GmbH kein Kapital zur Verfügung gestellt und die GmbH habe auch nicht die Rückzahlung von Kapitalvermögen zugesagt. Vielmehr habe die Klägerin ihr Kapitalvermögen weiterhin zur Erzielung von Zinsen nutzen können. Die doppelte Nutzung einer Kapitalforderung zur Fruchtziehung sei nicht möglich. Die Bereitstellung des Betriebsmittelkredits führe ebenfalls nicht zu Kapitaleinkünften. Auch bei Bereitstellungsinsen werde weder die Rückzahlung von Kapital vereinbart noch ein Entgelt für die Überlassung des Kapitals zur Nutzung zugesagt oder geleistet. Erst mit Abruf des Kredits werde Kapitalvermögen entgeltlich zur Nutzung überlassen. Doch auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger hat der BFH jetzt die Revision zugelassen, so dass das letzte Wort die obersten Steuerrichter haben (Quelle: FG Münster, Newsletter 4/2023).

Rentner und Pensionäre

Aufgeschobener Rentenbeginn: Welcher Besteuerungsanteil gilt?

Viele Bürger sehnen den Renteneintritt herbei und möchten ihre Rente so früh wie möglich beziehen. Es gibt allerdings auch Personen, die noch etwas länger arbeiten und die Rente erst später in Anspruch nehmen möchten. In diesen Fällen stellt sich die Frage, welchem Besteuerungsanteil die jeweilige Rente unterliegt. Antwort: Nach derzeitiger Auffassung ist der Besteuerungsanteil bei einem späteren Rentenbezug höher als bei einem frühzeitigen Renteneintritt, da der maßgebende § 22 EStG nicht auf das Renteneintrittsalter, sondern auf das Kalenderjahr des Rentenbeginns abstellt. Das heißt, der Besteuerungsanteil beträgt bei einem Rentenbeginn im Jahre 2022 "nur" 82 Prozent, während er sich bei einem Rentenbeginn im Jahre 2023 auf 83 Prozent erhöht. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass der steuerlich maßgebende "Rentenbeginn" immer das Jahr der tatsächlichen Bewilligung ist, auch wenn bereits früher ein Rentenanspruch besteht und dieser auf Antrag des Berechtigten hinausgeschoben wird (BFH-Urteil vom 31.08.2022, X R 29/20). Doch gegen das Urteil des BFH ist Verfassungsbeschwerde erhoben worden. Das Verfahren ist beim Bundesverfassungsgericht unter dem Az. 2 BvR 2212/22 anhängig.

Alle Steuerzahler

Einzel- oder Zusammenveranlagung: Zum Wechsel der Veranlagungsart

Ehegatten können bei der Abgabe ihrer Steuererklärung zwischen der Einzelveranlagung und der Zusammenveranlagung wählen. Wird von dem Wahlrecht nicht oder nicht wirksam Gebrauch gemacht, so unterstellt das Finanzamt eine Zusammenveranlagung. Manchmal erkennen Ehegatten erst im Nachhinein, dass die von ihnen gewählte oder die vom Finanzamt unterstellte Veranlagungsart ungünstig ist und möchten beispielsweise anstelle der Einzelveranlagung doch die Zusammenveranlagung wählen. Dann stellt sich die Frage, ob ein Wechsel der Veranlagungsart im Nachhinein, das heißt nach Ergehen der Steuerbescheide, noch möglich ist. Die Antwort: Grundsätzlich können die Eheleute einen Wechsel der Veranlagungsart beantragen, solange der Steuerbescheid oder die Steuerbescheide noch nicht unanfechtbar ist/sind, also innerhalb eines Monats nach dessen/deren Bekanntgabe. Nach Ablauf dieser Frist kommt ein Wechsel der Veranlagungsart nur noch in ganz engen Grenzen in Betracht, die in § 26 Abs. 2 Satz 4 EStG aufgeführt sind. In diesem Sinne hat auch das Finanzgericht Köln entschieden: Ehegatten können ihr Wahlrecht der Veranlagungsart bis zur Unanfechtbarkeit eines Bescheids - auch mehrfach - ausüben und die einmal getroffene Wahl innerhalb dieser Frist grundsätzlich frei widerrufen. Eine wirksame Ausübung oder Änderung des Wahlrechts ist dagegen nach Eintritt der Unanfechtbarkeit nur noch unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 2 Satz 4 EStG möglich (FG Köln, Urteil vom 26.09.2022, 15 K 469/22). Die geänderte Ausübung eines Antrags- oder Wahlrechts stelle für sich genommen keine verfahrensrechtliche Grundlage für eine Änderung von Bescheiden dar.



Hinweis: Zwar ist die Zusammenveranlagung von Ehegatten zumeist die bessere Wahl, letztlich kommt es aber doch auf den konkreten Fall an. So gibt es durchaus Fälle, in denen die Einzelveranlagung von Eheleuten sinnvoll ist. Es ist also stets ein genaues Durchrechnen erforderlich. Wir möchten allerdings davor warnen, die Zustimmung zur Zusammenveranlagung aufgrund eines Streits zwischen den Partnern willkürlich zu verweigern, wenn diese im Trennungsjahr noch in Betracht kommen könnte und gegenüber der Einzelveranlagung die günstigere Variante ist. So hat beispielsweise das Oberlandesgericht Celle entschieden: Verletzt ein Ehegatte seine Verpflichtung, gemäß § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB der gemeinsamensteuerlichen Veranlagung der Ehegatten (§ 26 EStG) zuzustimmen, kann dem anderen Ehegatten ein Erstattungsanspruch aus § 816 Abs. 2 BGB bzw. ein Schadensersatzanspruch aus § 280 Abs. 1 BGB zustehen (OLG Celle, Beschluss vom 02.04.2019, 21 UF 119/18).

Vorsorgeaufwendungen: Entlastung bei Tätigkeit im EU-/EWR-Ausland

Vorsorgeaufwendungen, die während einer Tätigkeit im EU-/EWR-Ausland oder in der Schweiz entrichtet wurden, sind als Sonderausgaben in Deutschland absetzbar. Insoweit gibt es eine Begünstigung gegenüber Tätigkeiten in so genannten Drittstaaten. Für einen Abzug in Deutschland müssen aber bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein. Eine dieser Voraussetzungen lautet, dass der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zulässt. Die Wörter "keinerlei steuerliche Berücksichtigung" sind an sich eindeutig, haben aber dennoch zu einigen Verfahren vor dem Bundesfinanzhof geführt. Der BFH hat mit mehreren Urteilen entschieden, dass Beiträge zur Pflegeversicherung aus dem EU-Ausland in Deutschland auch dann als Sonderausgaben absetzbar sind, wenn der Steuerpflichtige im Ausland zwar eine Entlastung für die Beiträge zur Renten- und Krankenversicherung erhalten hat, aber eben nicht für die Pflegeversicherung. Das bedeutet: Die Wörter "keinerlei steuerliche Berücksichtigung" sind für den jeweiligen Versicherungszweig gesondert zu prüfen.

In einem Verfahren hatte ein in Deutschland lebender Rentner geklagt, der seinerzeit in Luxemburg als Arbeitnehmer beschäftigt gewesen war und seit seinem Ruhestand eine gesetzliche Altersrente aus Luxemburg bezieht, die dort besteuert wird. Nach luxemburgischem Einkommensteuerrecht sind zwar Renten- und Krankenversicherungsbeiträge absetzbar, nicht aber - anders als in Deutschland - Beiträge zur Pflegeversicherung. Den deshalb vom Kläger begehrten Sonderausgabenabzug für die Pflegeversicherung lehnte das deutsche Finanzamt ab. Der Kläger habe schließlich in Luxemburg eine steuerliche Entlastung seiner Vorsorgeaufwendungen erhalten, wenn auch nicht für Pflegeversicherung. Die hiergegen gerichtete Klage hatte aber Erfolg und der BFH bestätigt die Auffassung der Vorinstanz.

Die Voraussetzungen der Ausnahmeregel lägen vor. Soweit ein inländischer Sonderausgabenabzug auch davon abhängt, dass der (ehemalige) Beschäftigungsstaat - hier Luxemburg - keinerlei steuerliche Berücksichtigung zulässt, verbietet sich nach Ansicht des BFH eine Zusammenfassung sämtlicher gezahlter Vorsorgeaufwendungen. Vielmehr sei die jeweilige Versicherungssparte für sich zu beurteilen. Die Beiträge zur Pflegeversicherung seien folglich abzugsfähig (BFH-Urteil vom 27.10.2021, X R 11/20; im gleichen Sinne: BFH-Urteil vom 10.11.2021, X R 13/20).

In einer weiteren Entscheidung hat der BFH zudem klargestellt, dass Beiträge zu einer bestimmten Versicherungssparte, die bereits im Rahmen der Besteuerung im ausländischen Beschäftigungsstaat zum Abzug zugelassen sind, nicht nochmals in Deutschland steuermindernd berücksichtigt werden können. Ein solcher "double dip" könne weder nach nationalem Recht noch nach Maßgabe unionsrechtlicher Grundfreiheiten eingefordert werden (BFH-Urteil vom 27.10.2021, X R 28/20).

Vorsorgeaufwendungen: Kein Abzug bei Tätigkeit im Nicht-EU-/EWR-Ausland

Wenn Vorsorgeaufwendungen mit steuerfreien Einnahmen zusammenhängen, die aus dem Ausland bezogen wurden, sind sie in Deutschland nicht als Sonderausgaben abziehbar. Doch von diesem Grundsatz gibt es eine gewichtige Ausnahme: Vorsorgeaufwendungen sind als Sonderausgaben in Deutschland absetzbar, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Arbeitslohn stehen, der in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem EWR-Staat oder der Schweiz erzielt wurde, diese Einnahmen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Inland steuerfrei sind und der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zulässt. Ausgenommen bleiben Vorsorgeaufwendungen, die mit Einnahmen zusammenhängen, die in einem so genannten Drittstaat erzielt werden, also zum Beispiel China. Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass dieser Ausschluss rechters ist (BFH-Urteil vom 14.12.2022, X R 25/21). Der Kläger war bei einem deutsch-chinesischen Joint Venture angestellt, wobei er im Streitjahr 2016 insgesamt 224 Arbeitstage in China arbeitete. Er bezog Arbeitslohn sowohl in Deutschland als auch in China. Er zahlte seine Rentenversicherungsbeiträge aber weiter in Deutschland. In seiner Einkommensteuererklärung wollte er die Beiträge zur Rentenversicherung in voller Höhe als Sonderausgaben abziehen, obwohl rund 88 Prozent seines Arbeitslohns aufgrund des DBA mit China steuerfrei blieb. Das Finanzamt lehnte den vollen Abzug der Vorsorgeaufwendungen ab und berücksichtigte nur den Teil, der auf den steuerpflichtigen deutschen Arbeitslohn entfiel, also rund 12 Prozent. Eine weitergehende Berücksichtigung der erklärten Vorsorgeaufwendungen sei hingegen ausgeschlossen, da diese in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stünden und deshalb keine berücksichtigungsfähigen Sonderausgaben darstellten. Die hiergegen gerichtete Klage und auch die Revisionen blieben ohne Erfolg.

Begründung: In § 10 Abs. 2 EStG sei ein Sonderausgabenabzug bei einem Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften aus Drittstaaten nicht vorgesehen. Unerheblich sei, dass die Vorsorgeaufwendungen in China nicht abgezogen werden könnten, die spätere Rente in Deutschland aber wohl dennoch der vollen Besteuerung unterliegen wird. Das Verfassungsrecht stehe dem nicht entgegen.

Haushaltsnahe Dienste: Hausnotrufsystem bei allein lebenden Senioren

Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen sind mit 20 Prozent, höchstens 4.000 Euro im Jahr, von der Steuerschuld abziehbar (§ 35a Abs. 2 EStG). Steuerbegünstigt sind auch die Kosten für ein Hausnotrufsystem, falls die Rufbereitschaft im Rahmen des "Betreuten Wohnens" in einer Seniorenwohneinrichtung erfolgt. Die Kosten, die üblicherweise in der Betreuungspauschale enthalten sind, können somit zu 20 Prozent direkt von der Steuerschuld abgezogen werden (BFH-Urteil vom 28.1.2016, VI R 18/14). Die Kosten für ein Hausnotrufsystem außerhalb des "Betreuten Wohnens" werden von der Finanzverwaltung hingegen nicht zum Abzug zulassen. Der Bundesfinanzhof hat diese Auffassung bestätigt: Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 für ein Hausnotrufsystem kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn dieses im Notfall lediglich den Kontakt zu einer 24-Stunden-Servicezentrale herstellt (BFH-Urteil vom 15.02.2023, VI R 7/21).

Der Sachverhalt: Die im Jahr 1933 geborene Klägerin lebte allein im eigenen Haushalt und nahm ein Hausnotrufsystem in Anspruch. Sie erhielt vom Anbieter ein Gerät, mit dem sie sich im Notfall per Knopfdruck an eine 24-Stunden-Servicezentrale wenden konnte. Das Finanzamt erkannte die Kosten hierfür nicht an, weil die Dienstleistung nicht im Haushalt der Rentnerin erfolge. Das Finanzgericht gab der Klage zwar statt, doch der BFH sieht dies anders. Die Steuerermäßigung nach § 35a EStG könne nur für haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch genommen werden, die im Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht würden. An letzterer Voraussetzung fehle es vorliegend. Denn die Klägerin zahle im Wesentlichen für die vom Anbieter des Hausnotrufsystems eingerichtete Rufbereitschaft sowie für die Entgegennahme eines eventuellen Notrufs. Die Rufbereitschaft und die Entgegennahme von eingehenden Notrufen in der Servicezentrale sowie gegebenenfalls die Verständigung Dritter, damit diese vor Ort Hilfe leisten, erfolge jedoch außerhalb der Wohnung der Klägerin und damit nicht in deren Haushalt.



Hinweis: Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass er sich von der erstgenannten Entscheidung aus dem Jahre 2016 abgrenzt. Dort erfolgte der Notruf über einen so genannten Piepser unmittelbar an eine Pflegekraft, die sodann auch die erforderliche Notfall-Soforthilfe übernahm (Quelle: Mitteilung des BFH vom 04.05.2023). Das heißt, dass im Fall des "Betreuten Wohnens" ein Abzug der Kosten für ein Hausnotrufsystem möglich bleibt.

Erbschaftsteuer: Erbfallkosten-Pauschale ohne tatsächliche Kosten

Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer darf um die so genannte Erbfallkosten-Pauschale von 10.300 Euro gemindert werden (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG). Sie wird unter anderem für die Kosten der Bestattung des Erblassers, für die Kosten eines angemessenen Grabdenkmals und für die Kosten der üblichen Grabpflege gewährt. Jüngst hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Abzug des Pauschbetrags nicht einmal den Nachweis voraussetzt, dass überhaupt Kosten angefallen sind (BFH-Urteil vom 01.02.2023, II R 3/20).

Die Klägerin ist Nacherbin ihrer verstorbenen Tante. Vorerbe war deren Ehemann, der nur wenige Monate nach seiner Frau verstorben ist. Mit der Erbschaftsteuererklärung beantragte die Klägerin die Berücksichtigung der Erbfallkosten-Pauschale in Höhe von 10.300 Euro. Nachweisen konnte sie indes nur Kosten von 40 Euro für die Erteilung des Erbscheins und die Testamentseröffnung. Die Beerdigungskosten wies sie nicht nach. Das Finanzamt berücksichtigte die Erbfallkosten-Pauschale nicht. Allenfalls könnten die nachgewiesenen 40 Euro berücksichtigt werden. Doch der BFH pflichtet der Klägerin bei. Zunächst weist er darauf hin, dass es der Gewährung des Pauschbetrages nicht entgegensteht, dass die Klägerin nur Nacherbin war. Dann stellt der BFH fest, dass der Abzug des Pauschbetrags nicht einmal den Nachweis voraussetzt, dass zumindest dem Grunde nach tatsächlich Kosten angefallen sind, die der Pauschbetrag erfasst. Das Gesetz gehe davon aus, dass mit dem Erbanfall typischerweise entsprechende Kosten entstehen.



Hinweis: Sofern höhere Kosten als die Erbfallkosten-Pauschale angefallen sind, können diese geltend gemacht werden, doch dann sind sie im Einzelnen nachzuweisen. Um Missverständnisse zu vermeiden: Mehrere Erben können die Pauschale für einen einzigen Erbfall insgesamt nur einmal erhalten.