

Im September 2018
KB 190/18

Sehr geehrte Damen und Herren,

der heutige Kontaktbrief startet mit aktuellen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) und der Finanzgerichte. Den Schwerpunkt bilden zunächst private Veräußerungsgeschäfte. Dem folgen der Dauerbrenner anschaffungsnahe Aufwand, eine neue Variante zur Firmenwagenüberlassung, Gestaltungsmöglichkeiten zur Altersversorgung von GmbH-Geschäftsführern, Hinweise zum Kindergeld bei Patchwork-Familien, Erleichterungen beim Vorsteuerabzug, Grenzen für Finanzämter bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer sowie Einschränkungen bei der Übertragung von Familienheimen.

Mit freundlicher Empfehlung

Private Veräußerungsgeschäfte mit Immobilien und Eintrittskarten

Das Einkommensteuergesetz enthält eine Reihe von Vorschriften zur Erfassung von Veräußerungsgeschäften in der Privatsphäre. So widmet sich z.B. § 17 EStG der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, § 20 Abs. 2 EStG der Veräußerung von Wertpapieren und § 23 EStG der Veräußerung von Immobilien sowie sonstigen Wirtschaftsgütern.

Wird eine Immobilie binnen zehn Jahren nach der Anschaffung veräußert, kommt es zu einem nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäft, sofern die Immobilie nicht ab der Anschaffung bzw. Fertigstellung bis zur Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Problematisch ist hierbei immer wieder, unter welchen Voraussetzungen eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ vorliegt.

So ist die Finanzverwaltung der Auffassung, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht eigenen Wohnzwecken dient. Folgt man dem, so wäre der auf ein Arbeitszimmer entfallende anteilige Gewinn bei einer Veräußerung während der zehnjährigen Spekulationsfrist steuerpflichtig. Dem hat jedoch das FG Köln widersprochen und dies damit begründet, dass ein Arbeitszimmer in den Wohnbereich integriert ist und kein selbstständiges Wirtschaftsgut darstellt, weil es nicht unabhängig von den anderen Teilen der Immobilie veräußerbar ist. Zudem stehe die Besteuerung des anteiligen Veräußerungsgewinns in einem Wertungswiderspruch zum grundsätzlichen Abzugsverbot für Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer. Das Finanzamt hat die vom FG zugelassene Revision zwar eingelegt, kurz darauf jedoch wieder zurückgenommen, so dass das Urteil rechtskräftig ist. Wahrscheinlich wollte die Finanzverwaltung einen Präzedenzfall vermeiden.

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch dann gegeben, wenn die Immobilie gemeinsam mit Familien

angehörigen oder Dritten bewohnt wird; auch Teile einer Wohnung dürfen Dritten unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden, solange der dem Eigentümer zur Verfügung stehende Teil noch den Wohnungsbegriff erfüllt und ihm die Führung eines eigenen Haushalts ermöglicht. Dagegen ist die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an Familienangehörige schädlich, sofern es sich hierbei nicht um Kinder handelt, für die noch Anspruch auf Kindergeld besteht. Vor diesem Hintergrund hat das FG Berlin-Brandenburg die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung einer Immobilie bejaht, welche die Mutter der Eigentümerin aufgrund eines bei der Übertragung vorbehaltenen Wohnrechts nutzen konnte; in diesem Fall liegt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der Eigentümerin vor. Ob eine Rücküberlassung von Wohnraum durch den Inhaber des Wohnrechts an den Eigentümer die Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns ausschließen kann, hat das FG offengelassen. Es bleibt abzuwarten, ob sich der Bundesfinanzhof (BFH) im Revisionsverfahren damit auseinandersetzen wird.

Gewinne lassen sich jedoch nicht nur mit Verkäufen von Immobilien erzielen. So musste das FG Baden-Württemberg darüber entscheiden, ob der Gewinn aus dem Verkauf von zwei Eintrittskarten für das Champions League Finale 2015 in Berlin in Höhe von insgesamt 2.577 € steuerpflichtig ist. Die Karten waren im April 2015 von der UEFA zugelost und bezahlt, mangels deutscher Finalbeteiligung im Mai 2015 – und damit innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – über eine Ticketplattform wieder veräußert worden.

Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg sind Eintrittskarten als Urkunden, ohne die ein verbrieftes Recht nicht geltend gemacht werden kann, Wertpapiere im Sinne des EStG. Die Besteuerung von Wertpapierverkäufen ist jedoch abschließend in § 20 Abs. 2 EStG geregelt, Eintrittskarten werden von dieser Vorschrift nicht erfasst. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, der die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung „anderer Wirtschaftsgüter“ sicherstellen soll, greift laut FG ebenfalls nicht, da Wertpapiere durch eine seit dem 1.1.2009 geltende Gesetzesänderung ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift ausgenommen wurden. Ob das Trostpflaster für das fehlbesetzte Finale tatsächlich steuerfrei bleibt, muss letztlich der BFH im Revisionsverfahren entscheiden.

Einfacher wäre es für Finanzverwaltung und Gerichte, wenn Eintrittskarten wiederholt an- und verkauft würden, denn dann läge unstrittig ein Gewerbebetrieb vor.

Anschaffungsnahe Herstellungskosten auch bei Unvorhersehbarkeit

Aufwendungen zur Beseitigung von einem Mieter nach Erwerb einer Wohnung mutwillig herbeigeführter Schäden führen – wie bereits im Kontaktbrief 187/17 erläutert – ungeachtet ihrer Höhe und zeitlichen Nähe zur Anschaffung einer Wohnung zu sofort abzugsfähigen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Davon zu unterscheiden sind im Anschaffungszeitpunkt nicht vorhersehbare Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden, die auf den langjährigen vertragsge-

mäßen Gebrauch einer Wohnung durch den Mieter entstanden sind. Für Letztere gelten nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Regeln zu anschaffungsnahe Herstellungskosten; die Aufwendungen erhöhen daher die Abschreibungsbemessungsgrundlage, wenn sie mehr als 15 % der Anschaffungskosten für die Wohnung (ohne Umsatzsteuer) betragen und binnen drei Jahren nach dem Erwerb anfallen.

Die Entscheidung betrifft ein Ehepaar, das im Oktober 2012 eine vermietete Eigentumswohnung für ca. 60.000 € erworben hatte, wovon rund 40.000 € auf das Gebäude entfielen. Nachdem die langjährige Mieterin kurz darauf verstorben war, musste die Wohnung saniert werden, da sie andernfalls nicht hätte neu vermietet werden können. Die Aufwendungen für ein neues Bad, die Erneuerung der Elektroinstallation, für Fenster, den Austausch einer Scheibe sowie Ersatzteile und Kleinmaterial beliefen sich auf etwa 12.400 €. Das Finanzamt erkannte nur 400 € für Ersatzteile und Kleinmaterial als Werbungskosten an, darüber hinaus wurden anschaffungsnahe Herstellungskosten angesetzt.

Der Argumentation des Ehepaares, die Wohnung in betriebsbereitem Zustand erworben zu haben und mit unvorhersehbaren Aufwendungen konfrontiert worden zu sein, so dass die Drei-Jahres-Regelung nicht anwendbar sei, folgte der BFH nicht. Es habe sich um typische altersbedingte Mängel und Schäden gehandelt, die im Zeitpunkt des Erwerbs schon vorhanden gewesen seien; dabei komme es nicht darauf an, ob diese erkennbar gewesen seien oder nicht. Insoweit bestehe ein Unterschied zu nachträglich mutwillig verursachten Schäden. Da nicht von der Beseitigung solcher Schäden, sondern von einer zeitgemäßen Renovierung auszugehen sei, lägen anschaffungsnahe Herstellungskosten vor.

Einmalige Zuzahlung eines Arbeitnehmers für Firmenwagen

Fallen die Vorstellungen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer über das, was ein Firmenwagen kosten darf, auseinander, kann eine Zuzahlung des Arbeitnehmers für einen Gleichklang sorgen. Unabhängig davon, ob laufende monatliche oder einmalige Zuzahlungen geleistet werden, mindern sie auf der Seite des Arbeitnehmers den geldwerten Vorteil, der für die Privatnutzung des Fahrzeugs anzusetzen ist.

Bei einer Einmalzahlung, meist in Form eines Zuschusses des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des Fahrzeugs, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Zuzahlung im Zahlungsjahr und den Folgejahren mit dem geldwerten Vorteil zu verrechnen ist, bis der Gesamtbetrag ausgeglichen ist. Hat der Arbeitnehmer beispielsweise im Januar 2018 eine Zuzahlung von 12.000 € geleistet und trägt der geldwerte Vorteil 6.000 € jährlich, wird die Zuzahlung mit den geldwerten Vorteilen für Januar 2018 bis Dezember 2019 verrechnet.

Davon abweichend ist es nach Auffassung des Niedersächsischen FG aber auch zulässig, die Zuzahlung gleichmäßig auf die Nutzungsdauer des Fahrzeugs zu verteilen. Dies setzt allerdings voraus, dass eine derartige Verteilung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausdrück-

lich vereinbart wurde. Ausgehend von einer Nutzungsdauer des Fahrzeugs von acht Jahren wären dann im Beispielsfall allmonatlich 125 € statt 500 € mit dem geldwerten Vorteil zu verrechnen. Diese Verteilung hatte im Urteilsfall besondere Bedeutung, weil der Firmenwagen im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses überlassen worden war und zu dem monatlichen, um die Zuzahlung gekürzten geldwerten Vorteil von 374 € noch ein Gehalt von 75 € hinzukam.

Das FG hat die Revision gegen das Urteil zugelassen. Im Revisionsverfahren wird es auch darauf ankommen, ob der BFH ebenso wie das FG auf die Verteilungsregelung in § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG abstellt. Danach sind Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, gleichmäßig auf den Gesamtzeitraum zu verteilen. Danach würde die Anerkennung der Gestaltung einen Mindestzeitraum von 61 Monaten voraussetzen. Für den Arbeitnehmer wäre dies dann nachteilig, wenn das Fahrzeug vor Ablauf des Verteilungszeitraums ersetzt werden muss, denn in diesem Fall verfällt der noch nicht ausgeschöpfte Teil der Zuzahlung ohne steuerliche Wirkung.

Altersversorgung für Gesellschafter-Geschäftsführer

Anders als „normale“ Arbeitnehmer müssen mit einer Mehrheitsbeteiligung ausgestattete GmbH-Geschäftsführer bei der Vereinbarung oder Änderung einer betrieblichen Altersversorgung mit der GmbH eine Reihe von Vorgaben der Finanzverwaltung, etwa eine Probezeit oder die Erdienbarkeit der Ansprüche, berücksichtigen, um die Anerkennung der Vereinbarung sicherzustellen. Erdienbarkeit bedeutet hierbei, dass zwischen dem Zeitpunkt der Erteilung einer Pensionszusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand ein Zeitraum von mindestens zehn Jahren liegen muss. Wird dieses Kriterium nicht erfüllt, sind die Aufwendungen für die Altersversorgung nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern lösen eine verdeckte Gewinnausschüttung aus.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich im Fall eines 1952 geborenen Gesellschafter-Geschäftsführers unter zwei Aspekten mit der Erdienbarkeit erfasst:

- Der Geschäftsführer verfügte seit 1994 über eine Pensionszusage, wonach er ab Erreichen der Altersgrenze von 65 Jahren einen Anspruch auf eine Altersrente in Höhe von 60 % seines Grundgehalts hatte. Hierfür hatte die GmbH eine Rückstellung gebildet. Im Jahr 2010 wurde die Vereinbarung geändert, indem der noch nicht erdiente Teil der Pension wertgleich auf eine rückgedeckte Unterstützungskassenzusage umgestellt wurde. Hinsichtlich des bereits erdienten Teils blieb es bei der Pensionszusage.
- Unabhängig davon vereinbarten Geschäftsführer und GmbH im Jahr 2010 eine Entgeltumwandlung zugunsten einer Unterstützungskasse. Das Grundgehalt wurde monatlich um 2.000 € gekürzt und eine entsprechende Zahlung an eine Unterstützungskasse geleistet. Der Anspruch des Geschäftsführers wurde durch eine Rückdeckungsversicherung gesichert.

Da der Geschäftsführer zu diesem Zeitpunkt bereits 58 Jahre alt war und bis zum Eintritt in den Ruhestand weni-

ger als zehn Jahre blieben, versagte das Finanzamt den Betriebsausgabenabzug für die umwandlungsbedingten Zahlungen an die Unterstützungskasse. Dem ist der BFH nicht gefolgt:

- Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist im Fall einer echten Barlohnsumwandlung keine Prüfung der Erdienbarkeit vorzunehmen; dies gilt für jede Form der derart finanzierten Altersversorgung. Die Gehaltsumwandlung muss jedoch dem formellen Fremdvergleich genügen. Diese Voraussetzung war erfüllt, da das Gehalt des Geschäftsführers in Zusammenhang mit der Umwandlung nur moderat erhöht worden und unverändert angemessen war, außerdem unter Berücksichtigung von Urlaubs- und Weihnachtsgeld ausreichte, um den laufenden Lebensunterhalt zu decken. Dagegen dürften sprunghafte Gehaltserhöhungen im Vorfeld einer Gehaltsumwandlung oder gar eine Vollumwandlung des Gehalts nach den Ausführungen im Urteil nicht anzuerkennen sein.
- Auch die Zahlungen an die Unterstützungskasse infolge der Änderung der ursprünglichen Pensionszusage sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Da es sich um eine wertgleiche Umstellung gehandelt hat, kommt es ebenfalls nicht auf die Erdienbarkeit an. Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn die Pensionszusage in Zusammenhang mit der Umstellung erhöht worden wäre. In diesem Fall wäre – wie bereits vom BFH entschieden – von einer Neuzusage auszugehen, die eine Erdienbarkeitsprüfung auslösen würde.

Kindergeld in Patchwork-Familien

Derzeit beläuft sich das Kindergeld nach § 66 Abs. 1 EStG für das erste und zweite Kind auf jeweils 194 €, für das dritte Kind auf 200 € und für jedes weitere zu berücksichtigende Kind auf 225 € monatlich. Dies setzt allerdings voraus, dass sämtliche Kinder auch als Zählkinder im Sinne des Kindergeldrechts zu berücksichtigen sind. Davon ist bei miteinander verheirateten Elternteilen im Regelfall auch dann auszugehen, wenn es sich nicht um gemeinsame Kinder handelt. Anders dagegen die Situation bei einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft: Beantragt der Vater das Kindergeld für ein gemeinsames Kind, werden die beiden ebenfalls im Haushalt lebenden, aus einer früheren Beziehung stammenden älteren Kinder der Mutter bei der Berechnung des Kindergeldanspruchs nicht berücksichtigt. Der Bundesfinanzhof (BFH) sieht darin keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegenüber verheirateten Ehegatten und ihren Kindern bzw. gegenüber einem Stiefelternteil, denen jeweils der „Zählkindervorteil“ gewährt wird; die nichteheliche Lebensgemeinschaft ist nicht als Familie im Sinne des Art. 6 Abs. 1 GG anzusehen. Zudem weist der BFH darauf hin, dass der Nachteil der niedrigeren Zahlung für das dritte Kind bei Beantragung des Kindergelds durch die Mutter hätte vermieden werden können.

Erleichterungen beim Vorsteuerabzug

Der Abzug der Vorsteuer durch einen Unternehmer setzt voraus, dass ihm eine ordnungsgemäße, den Anforderungen des § 14 UStG genügende Rechnung vorliegt. Unter

anderem müssen sich aus einer Rechnung der vollständige Name und die vollständige Anschrift des Rechnungstellers ergeben. Nach bisheriger Rechtsprechung lag eine „vollständige Anschrift“ nur dann vor, wenn der Rechnungsteller eben unter der angegebenen Anschrift tatsächlich seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltete. Oder anderes formuliert: Die Angabe einer Briefkastenadresse, unter welcher der Rechnungsteller nur postalisch erreichbar, tatsächlich aber nicht aktiv war, stand dem Vorsteuerabzug entgegen.

Von dieser Rechtsprechung ist der Bundesfinanzhof (BFH) jüngst in zwei Entscheidungen abgerückt. Danach reicht nun jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Rechnungsteller unter dieser Anschrift erreichbar ist. Die Urteilsfälle betrafen Rechnungen

- eines Einzelunternehmers, der Kraftfahrzeuge online veräußerte, ohne ein Autohaus zu betreiben;
- einer mit Stahlschrott handelnden GmbH, die den Sitz der Gesellschaft laut Handelsregistereintragung als Anschrift auswies. Dahinter verbargen sich jedoch die Räumlichkeiten einer Anwaltskanzlei, die etwa 15 bis 20 Unternehmen als Domiziladresse dienten.

In beiden Fällen war laut BFH ausreichend und ausschlaggebend, dass die jeweiligen Unternehmer unter den angegebenen Anschriften tatsächlich postalisch erreichbar waren. Die Rechtsprechungsänderung dürfte die Zahl der Streitpunkte bei künftigen Außenprüfungen reduzieren.

Keine Grunderwerbsteuer für Einbauküchen und Markisen

Die Höhe der Grunderwerbsteuer infolge eines Grundstückskaufs richtet sich nach dem Wert der Gegenleistung. Darunter ist jede Leistung zu verstehen, die der Käufer als Entgelt für das (bebaute) Grundstück aufbringt. Werden zusammen mit einem Grundstück weitere Gegenstände veräußert, die nicht unter den Grundstücksbegriff des § 2 GrEStG fallen, unterliegt der Aufwand für diesen Erwerb regelmäßig nicht der Grunderwerbsteuer.

Obwohl Einbauküchen und Markisen nicht unter den Grundstücksbegriff fallen, hat ein Finanzamt in Nordrhein-Westfalen die dafür im notariellen Vertrag festgelegten Kaufpreise in Höhe von insgesamt 9.500 € der Grunderwerbsteuer unterworfen. Das Finanzamt war der Auffassung, die vereinbarten Preise seien zu hoch, außerdem sei es dem Käufer nur darum gegangen, Grunderwerbsteuer zu sparen. Das sah das FG Köln jedoch anders: In einem Kaufvertrag vereinbarten Preise für einzelne Gegenstände sind der Besteuerung zugrunde zu legen, sofern keine Zweifel an der Angemessenheit der Kaufpreise bestehen. Die Unangemessenheit von Kaufpreisen hat das Finanzamt nachzuweisen, da es sich um steuerbegründende Umstände handelt, für welche die Finanzverwaltung die Feststellungslast trägt. Ein solcher Nachweis kann nicht durch Verkaufspreise auf Internetplattformen für ausgebauten Küchen geführt werden, weil

diese regelmäßig einen geringen Wert haben und es an der Vergleichbarkeit mit einer eingebauten Küche fehlt. Auch das Argument, die Einbauküche sei nach ertragsteuerlichen Grundsätzen bereits in voller Höhe abgeschrieben, greift nicht, weil auch ein bereits abgeschrieben Wirtschaftsgut noch einen Wert hat.

Auch wenn die Nachweislast beim Finanzamt liegt, müssen Immobilienkäufer zur Wertfindung beitragen, indem sie es dem Finanzamt ermöglichen, die betroffenen Gegenstände in Augenschein zu nehmen, oder – wie im Kölner Fall – Fotografien der Gegenstände vorlegen. Sofern vorhanden, müssen auch Rechnungen vorgelegt werden, allerdings kann nicht die Rechnung über den Kauf der Küche angefordert werden, wenn sie beim Erstkäufer verblieben ist. Genügen derartige Unterlagen nicht, bleibt im Zweifel nur noch ein Sachverständigen-gutachten. Dessen Kosten könnten jedoch höher ausfallen als die Ersparnis an Grunderwerbsteuer, die im Urteilsfall 618 € ausmachte (6,5 % von 9.500 €).

Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheime

Wendet ein Ehegatte dem anderen Ehegatten im Todesfall ein sog. Familienheim zu, das der Verstorbene bis zum Erbfall zu eigenen Wohnzwecken selbst genutzt hat, so bleibt dieser Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b EStG erbschaftsteuerfrei.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass der verstorbene Ehegatte bereits zivilrechtlicher Eigentümer oder Miteigentümer des Familienheims war und der überlebende Ehegatte das zivilrechtliche Eigentum oder Miteigentum an dem Familienheim von Todes wegen erwirbt. Sie ist daher nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht zu gewähren, wenn anstelle des Eigentums nur ein Anspruch auf Verschaffung des Eigentums übertragen wird. Letzteres ist dann der Fall, wenn der Erblasser im Zeitpunkt des Todes noch nicht als Eigentümer im Grundbuch eingetragen ist und nur über einen durch eine Aufassungsvormerkung gesicherten Anspruch auf Verschaffung des Eigentums verfügt. Laut BFH ist die Befreiungsregelung streng nach ihrem Wortlaut im zivilrechtlichen Sinne auszulegen; eine erweiternde Auslegung komme nicht in Betracht.

Diese strenge, am Wortlaut orientierte Auslegung spiegelt sich auch in einer Entscheidung des FG Düsseldorf wieder: Danach erfasst die Steuerbefreiung nur das mit dem Familienheim bebaute Grundstück, nicht jedoch auch ein angrenzendes, unbebautes Gartengrundstück mit abweichender Flurstücksnummer. Ausschlaggebend war auch hier die zivilrechtliche Betrachtungsweise, wonach es sich bei dem Gartengrundstück infolge des Grundbucheintrags um ein eigenständiges, nicht begünstigtes Grundstück handelt. Darauf, dass die Grundstücke einheitlich als Wohnhausgrundstück mit Garten genutzt, aufgrund einer 1969 erteilten Baugenehmigung einheitlich eingefriedet und unter der gleichen Anschrift geführt wurden, kam es danach nicht an. Das FG hat die Revision zugelassen, ob diese eingelegt wurde, ist nicht bekannt.