

CONTAX HANNOVER, Hans-Böckler-Allee 26, 30173 Hannover

Hannover 04.11.2019
Bearbeiter(in)
Telefon +49 511 30035-0

Mandant 99999
Email info@contax-hannover.de
Telefax +49 511 30035-300

Aktuelle Mandanteninformationen November 2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

anbei erhalten Sie den aktuellen Mandantenbrief für den Monat November 2019.

Lesen Sie in dieser Ausgabe u. a. einen Beitrag über:

- die Steuerermäßigung wegen Unterbringung eines Elternteils in einem Pflegeheim,
- die höchstrichterliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte,
- die AfA-Bemessungsgrundlage bei Immobilien,
- Neues zur Leasingsonderzahlung beim Firmenwagen u.v.m.

Viel Spaß bei der Lektüre!

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Horst Garbe
Dipl.-Kaufmann
Steuerberater
Fachberater für Vermögensgestaltung
Universität Freiburg (DVVS e.V.)
Zertifizierter Testamentsvollstrecker (AGT e.V.)

Gerhard Kühl
Dipl.-Finanzwirt (FH)
Steuerberater

Christina Haß
Steuerberaterin
Fachberaterin für Unternehmensnachfolge (DSIV e.V.)
Zertifizierte Testamentsvollstreckerin (AGT e.V.)

Maurizio Purrello
Steuerberater
Fachberater für Unternehmensnachfolge (DSIV e.V.)
Zertifizierter Testamentsvollstrecker (AGT e.V.)

CONTAX HANNOVER
Steuerberatungsgesellschaft
Partnerschaftsgesellschaft mbB
Dr. Garbe · Haß · Kühl · Purrello

Hans-Böckler-Allee 26
30173 Hannover
Telefon +49 511 30035-0
Telefax +49 511 30035-300
info@contax-hannover.de
www.contax-hannover.de

Zweigniederlassung
Alte Lindenstraße 9 A
31535 Neustadt/Mardorf
Telefon +49 5036 988580
info-mardorf@contax-hannover.de



DR. HORST GARBE
Diplom-Kaufmann
Steuerberater
Fachberater für Vermögensgestaltung
Universität Freiburg (DVVS e.V.)
Zertifizierter Testamentsvollstrecker (AGT e.V.)

CHRISTINA HAß
Steuerberaterin
Fachberaterin für
Unternehmensnachfolge (DSIV e.V.)
Zertifizierte Testamentsvollstreckerin (AGT e.V.)

GERHARD KÜHL
Diplom-Finanzwirt (FH)
Steuerberater

MAURIZIO PURRELLO
Steuerberater
Fachberater für
Unternehmensnachfolge (DSIV e.V.)
Zertifizierter Testamentsvollstrecker (AGT e.V.)

SONJA KAHLERT
Diplom-Ökonomin
Steuerberaterin*

MATTHIAS KARSTENS
Diplom-Betriebswirt
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater*

GABY WITKE
Bachelor of Arts (B.A.)
Steuerberaterin*

*nach § 58 StBerG bzw. als freier Mitarbeiter

Wirtschaftsprüfung in Kooperation mit
SEBASTIAN BRANDT
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Hannoversche Volksbank eG
IBAN: DE79 2519 0001 0562 6781 00
SWIFT/BIC: VOHADE2HXXX

Sitz der Gesellschaft ist Hannover

Die Gesellschaft ist eingetragen
im Partnerschaftsregister des
Amtsgerichts Hannover unter
Nr. PR 200494

UST-Id.-Nr. DE 251665563

Steuertermine:

11.11. Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **14.11.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

15.11. Gewerbesteuer
Grundsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **18.11.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbesteuer 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 Dezember 2019:

10.12. Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer
Einkommensteuer
Kirchensteuer
Körperschaftsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **13.12.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbesteuer 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 November 2019

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für November ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 27.11.2019.

Inhalt	Seite
1. CONTAX INTENSIV: Das Pflichtteilsrecht und seine Tücken	3
2. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Fehlerteufel im Oktoberbrief	5
3. Für alle Steuerpflichtigen: Steuerermäßigung wegen Unterbringung eines Elternteils in einem Pflegeheim.....	6
4. Für Arbeitnehmer: Kosten für Einrichtungsgegenstände bei doppelter Haushaltsführung voll absetzbar	7
5. Für alle Steuerpflichtigen: Die höchstrichterliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte	9
6. Für Immobilieneigentümer: Kein Werbungskostenabzug beim Nießbrauch	12
7. Für Eigentümer einer Ferienwohnung: Vermietung von Ferienwohnungen als Gewerbebetrieb?	13
8. Für Immobilieneigentümer: Zur AfA-Bemessungsgrundlage bei Immobilien	14
9. Für Vermieter: Werbungskosten doppelt berücksichtigen?	15
10. Für (umsatzsteuerliche) Unternehmer: Uneinbringlichkeit wegen Ratenzahlungsvereinbarung?	16
11. Für Unternehmer mit Einnahmenüberschussrechnung: Neues zur Leasingsonderzahlung beim Firmenwagen	18

1. CONTAX INTENSIV: Das Pflichtteilsrecht und seine Tücken

... oder warum Vorbehaltsnießbrauch und das Pflichtteilsrecht nicht immer zusammenpassen

Ein Praxisbeispiel, wie es so oft vorkommt:

Vater und Mutter haben zwei erwachsene Kinder, einen Sohn und eine Tochter. Der Sohn hat eine eigene Familie und seinen Lebensmittelpunkt in einer anderen Stadt, die Tochter jedoch ist ortsansässig und kümmert sich um ihre Eltern. Die Eltern wiederum besitzen ein Zweifamilienhaus, in dem sie eine Wohnung selbst bewohnen und die andere vermietet ist. Als die Eltern beginnen, ihr Vermögen und dessen Übergabe im Alter zu ordnen, übertragen sie der ortsansässigen Tochter, auch als Dank für ihre Hilfe, das Zweifamilienhaus. Damit sie im Alter trotzdem finanziell abgesichert sind, behalten sie sich den Nießbrauch an dem Objekt vor.

So weit, so gut. Diese oder ähnliche Vermögensübertragungen erfolgen in der Praxis täglich. Warum kann es dabei ein Problem geben?

Problematisch wird eine solche Übertragung immer dann, wenn es zwischen den gesetzlich Erbberechtigten Streit gibt. Verstirbt in unserem Beispiel der Vater und fühlt sich der Sohn gegenüber der Tochter benachteiligt, weil er das Gefühl hat, deutlich weniger bekommen zu ha-

ben, als ihm nach dem Gesetz zusteht, kann er sein Pflichtteil geltend machen. In diesem Zusammenhang kommen Pflichtteilsergänzungsansprüche zum Tragen.

Was sind Pflichtteilsergänzungsansprüche?

Hat der Erblasser zu Lebzeiten eine Schenkung gemacht, können die Pflichtteilsberechtigten im Falle des Todes des Erblassers nicht nur den Pflichtteil aus dem zum Zeitpunkt des Todes noch vorhandenem Vermögen verlangen, sondern auch den Pflichtteilergänzungsanspruch. Der Pflichtteilergänzungsanspruch ist der Anspruch, um den sich der Pflichtteil erhöht, weil der durch den Erblasser verschenkte Gegenstand dem Nachlass hinzugerechnet wird. Es wird also für die Berechnung des Pflichtteils so getan, als stünde der verschenkte Gegenstand weiterhin im Eigentum des Erblassers. Allerdings hat der Gesetzgeber dafür gesorgt, dass die Ermittlung eines Pflichtteilergänzungsanspruches inhaltlich und zeitlich begrenzt ist.

Inhaltlich sind Anstandsschenkungen von der Ermittlung des Pflichtteils generell ausgenommen. Hierzu gehören kleinere Zuwendungen aus besonderem Anlass oder zu besonderen Tagen, wie z.B. Geburtstag, Weihnachten oder Hochzeit.

Die zeitliche Begrenzung erfolgt, wenn seit dem Zeitpunkt der Schenkung bis zum Tod des Erblassers mehr als zehn Jahre verstrichen sind. Nach Ablauf dieser Zehn-Jahres-Frist sind vollzogene Schenkungen nicht mehr in die Berechnung des Pflichtteilsergänzungsanspruches einzubeziehen. Schenkungen, die innerhalb der Verjährungsfrist liegen, werden mit jedem Jahr, was zwischen dem Eintritt des Erbfalles und der Schenkung liegt, um jeweils 1/10 bei der Berechnung des Pflichtteilsanspruches weniger berücksichtigt. Man spricht daher von zeitanteiliger Abschmelzung des Pflichtteilsergänzungsanspruches.

Allerdings gibt es bei der Zehn-Jahres-Frist auch Ausnahmen. Erfolgt eine Schenkung zwischen Ehegatten, unterliegt sie nicht der zehnjährigen Abschmelzungsfrist mit der Folge, dass sie unabhängig von dem Zeitpunkt, in dem die Schenkung durchgeführt wurde, stets dem Vermögen des Erblassers für die Berechnung des Pflichtteilsergänzungsanspruches hinzugezogen werden muss. Das gilt übrigens für jede ehebedingte Zuwendung unter Eheleuten. Eine Ausnahme gibt es nur dann, wenn die Ehe zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers nicht mehr bestand, die Eheleute also geschieden waren. In diesem Fall beginnt die Zehn-Jahres-Frist mit Auflösung der Ehe.

Aber zurück zu unserem Praxisfall.

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung beginnt die Frist für die Berechnung des Pflichtteilsergänzungsanspruches nicht zu laufen, solange der Schenker auf Grund eines vereinbarten Nießbrauchsrechts oder anderer vereinbarter schuldrechtlicher Ansprüche, wie z.B. Wohnrecht, an dem verschenkten Gegenstand partizipiert.

Macht der Sohn nun sein Pflichtteil geltend, muss das Zweifamilienhaus in voller Höhe in die Berechnung des Pflichtteilsergänzungsanspruches einbezogen werden. Um dieses zu verhindern, darf der Schenker den verschenkten Gegenstand nicht nur formal aus seinem Vermögen ausgliedern, sondern er muss auch die wesentlichen Nutzungen und Erträge des verschenkten Gegenstandes weggeben bzw. auf diese verzichten, um wirksam die Zehn-Jahres-Frist in Gang setzen zu können.

Das kann zu unvorhergesehen Problemen führen, da der Pflichtteilsanspruch ein Geldanspruch ist. Besteht das Vermögen der Eltern im Wesentlichen nur aus dieser Immobilie, können u. U. die liquiden Mittel fehlen, um den Pflichtteilsanspruch erfüllen zu können.

Der Königsweg für die Lösung dieses Problems und sicherlich damit verbunden auch zur Vermeidung von familiärem Streit, ist sicherlich, alle Pflichtteilsberechtigten in eine solche Vermögensübertragung einzubinden. In unserem Beispiel würden also die Eltern unter Einbeziehung beider Kinder im Übertragungsvertrag mit dem Sohn vereinbaren, dass er auf die Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruches verzichtet und dafür eine angemessene Abfindungszahlung erhält. In diesem Fall wäre die wirtschaftliche Gleichstellung erreicht, oder aber, gäbe es ein Ungleichgewicht, weil z. B. die Tochter die Pflege der Eltern übernimmt, würde der Sohn diese Tatsache akzeptieren und sich mit einem geringeren Abfindungswert einverstanden erklären.

Ein Pflichtteilsverzichtvertrag ist von großer Bedeutung und bedarf daher einer notariellen Beurkundung, um ihn rechtswirksam abschließen zu können. Gerade bei mehreren Nachkommen ist es ratsam, alle Beteiligten in die Vermögensnachfolge einzubinden, um Streitigkeiten so weit wie möglich zu vermeiden.

Nicht ratsam dagegen ist es, im Übertragungsvertrag kein Nießbrauchrecht zu vereinbaren, dieses aber stillschweigend durchzuführen. Ein stillschweigend vereinbartes schuldrechtliches Nutzungsrecht verhindert den Fristanlauf genauso wie ein eingetragenes Nießbrauchrecht. Ferner riskieren die Beteiligten insbesondere wegen der Grundstücksüberlassung die Gesamtnichtigkeit des Übertragungsvertrages wegen Formmangels. Eine Lösung also, die in keinem Fall erstrebenswert ist, da dann vermutlich der Streit nach dem Tod des Erblassers innerhalb der Familie eskalieren würde.

Erfahrungsgemäß sind solche Auseinandersetzungen nicht nur sehr unschön, sondern können das Andenken an den Erblasser in der Trauerphase und auch danach sehr stark beeinträchtigen. Vermögensübertragungen innerhalb der Familie können durchaus gut gelöst werden. Unsere Kanzlei ist auf Unternehmens- und Vermögensnachfolge generell spezialisiert. Wir helfen Ihnen gern, eine individuelle gute Lösung für Sie zu finden. Bitte sprechen Sie uns an.

2. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Fehlerteufel im Oktoberbrief

Unter dem Titel „Steuervorteil mittels Gutschrift auf Kreditkarte steht auf dem Prüfstand!“ berichteten wir in der Oktoberausgabe über das sogenannte Kreditkartenmodell. Anlass war die Kritik des Bundesrechnungshofes, der dieses Steuersparmodell als ungerecht bezeichnet hat und quasi dessen Abschaffung forderte.

Richtig ist nach wie vor, dass Sonderzahlungen wie beispielsweise Tantiemen oder Gratifikationen dem Arbeitnehmer auf einer Kreditkarte zur Verfügung gestellt werden können. Abheben kann der Arbeitnehmer dieses Guthaben nicht, aber er darf das Geld für private Zwecke verwenden, ohne dass der Arbeitnehmer dafür Steuern zahlen muss. Der Arbeitgeber hingegen muss die Zurverfügungstellung des Guthabens auf der Kreditkarte pauschal mit 30 % versteuern. Insoweit hat der Arbeitgeber Mehrkosten durch die Pauschalsteuer. Dies ist alles korrekt.

Weiterhin fand sich jedoch dann der Satz: Der Arbeitgeber „(...) erspart sich dabei jedoch auch den Sozialversicherungsbeitrag auf das Guthaben (...)“. Dies stimmt so leider nicht. Richtig ist vielmehr, dass die Sozialversicherung in der überwiegenden Mehrheit der so gestalteten Fälle keine Rolle spielt, weil der Arbeitnehmer die Beitragsbemessungsgrenze überschritten hat und deswegen keine Sozialversicherung gezahlt werden muss. Eine Sozialversicherungsfreiheit aufgrund der Pauschalbesteuerung gibt es jedoch nicht, wie fälschlicherweise suggeriert wurde.

In einer Vielzahl der Sachverhalte wird sich die pauschale Steuer jedoch dennoch auch für den Arbeitgeber lohnen, da er so seinen Mitarbeiter wieder motiviert hat. Gerade in Zeiten des Fachkräftemangels ein Problem, das nicht auf die leichte Schulter genommen werden sollte.

Dennoch bitten wir, das Versehen zu entschuldigen.

3. Für alle Steuerpflichtigen: Steuerermäßigung wegen Unterbringung eines Elternteils in einem Pflegeheim

Nach § 35a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen auf Antrag um 20 %, höchstens jedoch 4.000 Euro, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.

Dies gilt ausweislich der ausdrücklichen Nennung im Gesetz auch für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind.

Obwohl sich die Regelung nach einer weitreichenden Abzugsmöglichkeit anhört, hat der Bundesfinanzhof mit Entscheidung vom 03.04.2019 unter dem Aktenzeichen VI R 19/17 entschieden, dass die Steuerermäßigung nur von demjenigen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden kann, dem Aufwendungen wegen seiner eigenen Unterbringung in einem Heim oder zu seiner eigenen dauernden Pflege erwachsen.

Im Urteilssachverhalt hatte der Sohn die Kosten für den Aufenthalt seiner Mutter in einem Seniorenheim übernommen. Der Sohn zahlte also sämtliche Aufwendungen von seinem eigenen Geld. Soweit die aufgewendeten Kosten auf die Pflege und Verpflegung seiner Mutter entfielen, begehrte er den Ansatz als Steuerermäßigungen im Sinne der Regelung des § 35 a EStG.

Schon das erstinstanzlich angerufene Hessische Finanzgericht hatte die Steuerermäßigung mit Urteil vom 28.02.2017 unter dem Aktenzeichen 9 K 400/16 abgelehnt: Nach der Entscheidung kann die Steuerermäßigung für Pflege- und Betreuungsleistungen in einem Seniorenwohnheim nur in Anspruch genommen werden, soweit dort ein eigener Haushalt vorliegt.

Nun hat leider auch der Bundesfinanzhof mit Entscheidung vom 03.04.2019 unter dem Aktenzeichen VI R 19/17 gegen den Sohn geurteilt. Danach kann die Steuerermäßigung nur von demjenigen Steuerpflichtigen begehrt werden, dem Aufwendungen wegen seiner eigenen Unterbringung in einem Heim oder zu seiner eigenen dauernden Pflege erwachsen.

Steuerpflichtiger in diesem Sinn ist mithin die in einem Heim untergebrachte oder gepflegte Person, also der Leistungsempfänger. Steuerpflichtige, die für die Unterbringung oder Pflege anderer Personen aufkommen, können für diese Aufwendungen die Steuerermäßigung hingegen nicht beanspruchen, so die Richter des Bundesfinanzhofes.

Nach diesen Grundsätzen kommt im Streitfall ein Abzug der geltend gemachten Kosten als Steuerermäßigung nicht in Betracht, weil es sich nicht um Aufwendungen handelt, die dem Kläger wegen seiner eigenen Unterbringung in einem Heim oder zu seiner eigenen dauernden Pflege erwachsen sind. Steuerpflichtige können die Steuerermäßigung also nicht für Aufwendungen geltend machen, die die Unterbringung oder Pflege der Eltern (im Streitfall war es die Mutter) betreffen.

Tipp: Ausdrücklich offen gelassen, weil dies im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden war, hat der Bundesfinanzhof jedoch die Frage, ob die Eltern (im Urteilsfall die Mutter) Aufwendungen ihres Sohnes für ihre Unterbringung in dem Heim als Drittaufwand unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungsweges hätte abziehen können.

In der Praxis könnte dies daher noch eine Möglichkeit sein, die Steuerermäßigung zumindest bei den Eltern zu retten, wenn die Kinder die Aufwendungen getragen haben. Fraglich ist dann natürlich immer, ob sich die Steuerermäßigung bei den Eltern überhaupt auswirkt. Ist dies der Fall, könnte so im Nachhinein die Zahlung der Aufwendungen durch die Kinder noch „geheilt“ werden.

In allen anderen Fällen sollten die Eltern direkt die Aufwendungen tragen, wenn sich dort auch noch eine Steuerermäßigung erzielen lassen würde. Selbst wenn die Eltern die nötigen Mittel dafür nicht zur Verfügung haben, könnten die Kinder diese im Vorhinein im Schenkungswege zur Verfügung stellen, damit die Eltern dann die Aufwendungen aus den eigenen, geschenkten Mitteln bezahlen können und so zumindest an dieser Stelle die Steuerermäßigung erreicht werden kann.

4. Für Arbeitnehmer: Kosten für Einrichtungsgegenstände bei doppelter Haushaltsführung voll absetzbar

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den abzugsfähigen Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen.

Eine doppelte Haushaltsführung liegt allerdings nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt.

Zu den notwendigen Mehraufwendungen, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, zählen insbesondere Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten, (zeitlich befristete) Verpflegungsmehraufwendungen und die notwendigen Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort. Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens jedoch 1.000 Euro im Monat.

Das praktische Problem dabei: Das Gesetz bestimmt nicht näher, welche Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung auf „die Nutzung der Unterkunft“ entfallen und daher nur begrenzt abziehbar sind. Ausweislich der Begründung der Bundesregierung zum Gesetzesentwurf umfasst der Betrag von 1.000 Euro im Monat „alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen: so zum Beispiel Miete inklusive Betriebskosten, Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, auch in Tiefgaragen, Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten etc.), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden“.

Ausweislich der Verwaltungsanweisung durch das Schreiben des Finanzministeriums vom 24.10.2014 umfasst der Höchstbetrag sämtliche entstehenden Aufwendungen wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung oder -unterkunft, Abschreibung für notwendige Einrichtungsgegenstände (ohne Arbeitsmittel), Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze und Aufwendungen für Sondernutzungen (wie z. B. einen Garten), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden. Wird die Zweitwohnung oder -Unterkunft möbliert angemietet, sind die Aufwendungen bis zum Höchstbetrag berücksichtigungsfähig.

Ob insoweit jedoch der Auffassung der Finanzverwaltung Folge zu leisten ist, ist durchaus fraglich. Immerhin werden im Schrifttum verschiedene Auffassungen geäußert, welche Aufwendungen tatsächlich zu den abzugsfähigen Unterkunfts-kosten gehören.

Nach Auffassung der Richter des Bundesfinanzhofs zählen zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft alle Aufwendungen, die der Steuerpflichtige getragen hat, um die Unterkunft zu nutzen, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können.

Dies bedeutet im konkreten Einzelfall: Hat der Steuerpflichtige eine Wohnung angemietet, gehört zu diesen Aufwendungen zunächst die Bruttokaltmiete; bei einer Eigentumswohnung die Abschreibung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Zinsen für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Nutzung entfallen. Aber auch die Betriebskosten einschließlich der Stromkosten gehören zu diesen Unterkunfts-kosten, da sie durch den Gebrauch der Unterkunft oder durch die Nutzung des Eigentumsobjektes des Steuerpflichtigen entstehen.

Dagegen gehören ausweislich der aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofes die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände (einschließlich Abschreibung) nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft. Diese Aufwendungen trägt der Steuerpflichtige für die Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter oder sie dienen, wie die Abschreibung, der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer der entsprechenden Wirtschaftsgüter. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter in der Unterkunft nutzt. Daher das Fazit: Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände und der Haushaltsartikel ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen.

Auch in der Begründung des Gesetzentwurfs kann der hier erkennende Senat des Bundesfinanzhofes keinen Hinweis darauf finden, dass die Aufwendungen und die Abschreibungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat zu den Kosten für die Nutzung der Unterkunft zählen sollen, die (nur) in Höhe von 1.000 Euro pro Monat abgezogen werden können. Es hätte angesichts der in der Begründung des Gesetzentwurfs enthaltenen beispielhaften Aufzählung solcher Kosten aber nahegelegen, auch diese Aufwendungen anzusprechen, wenn sie nach Meinung der Verfasser des Gesetzentwurfs zu den Kosten für die Nutzung der Unterkunft rechnen sollten.

Da entsprechende Aufwendungen insoweit weder ausdrücklich im Gesetz genannt werden noch sich aus der Gesetzesbegründung ergeben, kommen die Richter des Bundesfinanzhofs mit Urteil vom 04.04.2019 unter dem Aktenzeichen VI R 18/17 zu folgendem endgültigen Schluss und widersprechen damit der Finanzverwaltung: Kosten für Einrichtungsgegenstände und Hausrat gehören nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft, welche lediglich mit höchstens 1.000 Euro monatlich angesetzt werden können. Vielmehr handelt es sich um sonstige Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung, die unter den allgemeinen Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung vollständig als Werbungskosten abgezogen werden können.

Hinweis: In einschlägigen Fällen sollte das Finanzamt zur Not auf die aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs hingewiesen werden, damit auch Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als voll abziehbar behandelt werden.

5. Für alle Steuerpflichtigen: Die höchstrichterliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte

Ob eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, ist nach der Änderung des Reisekostenrechtes ab 2013 besonders relevant. Liegt nämlich eine solche erste Tätigkeitsstätte vor, können die Fahrten dorthin nur noch im Rahmen der Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Liegt hingegen keine erste Tätigkeitsstätte vor, sind die Fahrten dorthin nach Reisekostengrundsätzen mit 30 Cent je gefahrenen Kilometer steuermindernd absetzbar.

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 9 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist eine erste Tätigkeitsstätte die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Diese Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die Absprachen und Weisungen bestimmt. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. Liegen die vorgenannten Voraussetzungen für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt. Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.

In insgesamt drei Verfahren hat der BFH nun jedoch klargestellt, ob in praktischen Fällen eine erste Tätigkeitsstätte gegeben ist oder nicht.

Im ersten Verfahren ging es um die Frage, ob das Polizeirevier für einen Polizisten als erste Tätigkeitsstätte im Sinne der einkommensteuerlichen Regelung nach § 9 Abs. 4 EStG gelten kann. Das in diesem Streitfall erstinstanzlich erkennende Niedersächsische Finanzgericht hat bereits mit Urteil vom 24.04.2017 unter dem Aktenzeichen 2 K 168/16 gegen den klagenden Polizisten entschieden. Die unbefristete Zuordnung eines Polizeibeamten im Streifendienst zu einer Dienststelle und die dortige Vornahme von Hilfs- und/ oder Nebentätigkeiten begründet danach eine erste Tätigkeitsstätte im Sinne der ab 2013 geltenden Regelungen.

Sucht der Polizeibeamte das Polizeirevier, dem er dienstrechtlichen zugeordnet ist, arbeitstäglich auf und verrichtet er dort auf den Streifendienst vorbereitende bzw. ergänzende Tätigkeiten, so sind diese Tätigkeiten für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte ausreichend.

Die Folge aufgrund der erstinstanzlichen Rechtsprechung: Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte steht dem Polizisten daher nur die Entfernungspauschale zu.

Leider hat der Bundesfinanzhof die erstinstanzliche Entscheidung mit Urteil vom 04.04.2019 unter dem Aktenzeichen VI R 27/17 bestätigt. Danach gilt: Ein Polizeibeamter im Einsatz- und Streifendienst verfügt an seinem ihm zugeordneten Dienstsitz, den er arbeitstäglich aufsucht, um dort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen, die er dienstrechtlich schuldet und die zu dem Berufsbild eines Polizeivollzugsbeamten gehören, über eine erste Tätigkeitsstätte.

Für die Frage der Zuordnung ist entscheidend, ob der Arbeitnehmer von vorneherein nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll.

Entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage kommt es für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit nicht mehr an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören.

Eine Zuordnung ist unbefristet i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 1. Alternative EStG, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt.

In einem anderen Verfahren ging es um einen Flugzeugführer und die Frage, ob der Heimatflughafen als erste Tätigkeitsstätte im Sinne der vorgenannten einkommensteuerrechtlichen Regelungen gesehen werden kann. Die Auffassung des erstinstanzlichen Finanzgerichts Hamburg mit Urteil vom 13.10.2016 unter dem Aktenzeichen 6 K 20/16: Der Stationierungs- oder Heimatflughafen, der einem Flugzeugführer von seinem Arbeitgeber im Arbeitsvertrag oder durch eine die arbeitsvertragliche Regelung ausfüllende Weisung unbefristet zugewiesen wird und an dem er seine Einsätze regelmäßig beginnt und beendet, ist seine erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts. Auf die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Auslegung des Begriffs der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ kommt es nach der gesetzlichen Neuregelung nicht mehr an.

Auch hier hat der Bundesfinanzhof die Entscheidung seiner erstinstanzlichen Kollegen mit Urteil vom 11.04.2019 unter dem Aktenzeichen VI R 40/16 bestätigt.

Ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden.

Eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte liegt auch vor, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbständige betriebliche Einrichtungen darstellen können, räumlich abgrenzbar in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten stehen. Demgemäß kommt als eine solche erste Tätigkeitsstätte auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) in Betracht.

Ein Flugzeugführer, der von seinem Arbeitgeber arbeitsrechtlich einem Flughafen dauerhaft zugeordnet ist und auf dem Flughafengelände zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringt, die er als Flugzeugführer arbeitsvertraglich schuldet, hat dort seine erste Tätigkeitsstätte.

Die Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie diese ausfüllenden Absprachen bestimmt. Einer gesonderten Zuordnung für einkommensteuerliche Zwecke bedarf es nicht.

Zu guter Letzt ist noch die Frage der ersten Tätigkeitsstätte bei einem befristeten Beschäftigungsverhältnis zunächst durch das Niedersächsische Finanzgericht und dann später durch den Bundesfinanzhof geklärt worden. Auf der selben inhaltlichen Linie wie die vorherigen Urteile entschied

auch bereits das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 30.11.2016 unter dem Aktenzeichen 9 K 130/16 wie folgt: Die Weisung eines Leiharbeitgebers an den Leiharbeitnehmer, bis auf weiteres in einer betrieblichen Einrichtung des Entleihers tätig zu sein, kann nicht als unbefristet im Sinne der einkommensteuerlichen Regelung zur ersten Tätigkeitsstätte angesehen werden. Damit stellt sich das erstinstanzliche Finanzgericht gegen das BMF-Schreiben vom 24.10.2014 unter dem Aktenzeichen IV C 5-S 2353/14/10002.

Es kann dahinstehen, ob eine Umsetzung/Versetzung eines dauerhaft beschäftigten Arbeitnehmers „bis auf Weiteres“ zu einem anderen Betriebsteil, Werk, Zweigstelle etc. seines Arbeitgebers oder Dritten dazu führt, dass dieser dort unbefristet und damit dauerhaft im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG aus 2014 tätig ist. Bei Leiharbeitnehmern verbietet sich jedenfalls aufgrund der Befristung des Leiharbeitsverhältnisses und der vertraglich vereinbarten - jederzeitigen - Flexibilität (wie im Streitfall gegebenenfalls bundesweit) eine derartige Betrachtung.

Eine Zuordnung für die Dauer des Dienstverhältnisses (§ 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG aus 2014) ist bei befristeten Leiharbeitsverhältnissen nur ausnahmsweise für den Fall denkbar, dass die Zuordnung für die gesamte Dauer zu einem bestimmten Betrieb des Entleihers bereits bei Beginn des Leiharbeitsverhältnisses bzw. der jeweiligen Verlängerung - für den Leiharbeitnehmer erkennbar - feststeht.

Fehlt es an einer gesetzlich geforderten Dauerhaftigkeit der Zuordnung zu einem Entleihbetrieb im Sinne der gesetzlichen Fiktionen des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG aus 2014, kommt eine Einordnung als erste Tätigkeitsstätte auch bei Erfüllen der quantitativen Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG aus 2014 nicht in Betracht.

Die in § 1 Abs. 1 Satz 2 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes formulierten arbeitsrechtlichen Besonderheiten („vorrübergehend“) legen nahe, dass bei Leiharbeitsverhältnissen bereits aus Rechtsgründen grundsätzlich nicht von einer dauerhaften Zuordnung zu einem Entleihbetrieb ausgegangen werden kann. Ist arbeitsrechtlich eine dauerhafte Zuordnung zu einem Entleihbetrieb gesetzlich untersagt und folgt das Steuerrecht - was diese Zuordnungsfrage betrifft - dem Arbeitsrecht, kann sich auch steuerrechtlich keine dauerhafte Zuordnung ergeben, die zu einer ersten Tätigkeitsstätte des Leiharbeitnehmers führt.

Die Revision gegen diese Entscheidung hat der Bundesfinanzhof als unbegründet zurückgewiesen und somit seinen erstinstanzlichen Kollegen Recht gegeben, die das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte des Klägers im Ergebnis zu Recht verneint haben. Insoweit stellten dieses die obersten Finanzrichter der Republik mit Entscheidung vom 10.04.2019 unter dem Aktenzeichen VI R 6/17 klar:

Bei einem befristeten Beschäftigungsverhältnis kommt eine unbefristete Zuordnung im Sinne des § 9 Abs. 4 Satz 3 1. Alternative EStG zu einer ersten Tätigkeitsstätte nicht in Betracht.

War der Arbeitnehmer im Rahmen eines befristeten Arbeits- oder Dienstverhältnisses bereits einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet und wird er im weiteren Verlauf einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet, erfolgt diese zweite Zuordnung nicht mehr gemäß § 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG für die Dauer des Dienstverhältnisses.

Wird ein befristetes Beschäftigungsverhältnis vor Ablauf der Befristung schriftlich durch bloßes Hinausschieben des Beendigungszeitpunkts bei ansonsten unverändertem Vertragsinhalt verlängert, liegt ein einheitliches befristetes Beschäftigungsverhältnis vor. Für die Frage, ob eine Zuordnung für die Dauer des Dienstverhältnisses erfolgt, ist daher auf das einheitliche Beschäftigungsverhältnis und nicht lediglich auf den Zeitraum der Verlängerung abzustellen.

Hinweis: Auch, wenn es gegebenenfalls mit Blick auf den Flugzeugführer und den Polizisten in den vorgenannten Entscheidungen nur um einzelne Berufsgruppen ging, so sind die Grundsätze der Entscheidung jedoch allgemein übertragbar und sollten daher in der Praxis Beachtung finden. Tatsächlich könnte es auch der Fall sein, dass die obersten Finanzrichter noch in anderen beruflichen Bereichen zum Thema der ersten Tätigkeitsstätte Sachverhalte zu entscheiden haben, jedoch steht nicht zu erwarten, dass sie darin dann ihre bisherige Linie verlassen.

6. Für Immobilieneigentümer: Kein Werbungskostenabzug beim Nießbrauch

Im Jahr 2017 hat das Finanzgericht Baden-Württemberg mit seinem Urteil vom 20.04.2017 unter dem Aktenzeichen 5 K 763/15 eine geradezu revolutionäre Entscheidung getroffen: Das Finanzgericht vertrat darin die Auffassung, dass beim Erwerb einer mit einem Nießbrauch belasteten Immobilie auch dann die Einkünfteerzielungsabsicht zu bejahen sein könne, wenn das konkrete Ende des Nießbrauchs noch nicht absehbar sei. Das sollte im entschiedenen Einzelfall gegeben sein, wenn trotz des noch nicht feststehenden Beginns der Einkünfteerzielung aufgrund weiterer äußerer Umstände keine Zweifel daran bestehen, dass der Steuerpflichtige bereits beabsichtigt, nach dem Wegfall des rechtlichen Hindernisses des Nießbrauchs steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen.

Im konkreten Einzelfall stellten die erstinstanzlichen Richter klar: Erwirbt der Steuerpflichtige entgeltlich den ihm noch nicht gehörenden hälftigen Miteigentumsanteil an einer seit Generationen in Familienbesitz befindlichen, mit einem Nießbrauch zugunsten von Angehörigen belasteten Immobilie mit einem Ladengeschäft und sechs Mietwohnungen, ist nach den Umständen des Einzelfalls eine Absicht zur Veräußerung oder Eigennutzung der Immobilie ausgeschlossen. Man darf dann davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige fest zu einer Weitervermietung entschlossen ist und nach Ablauf des Nießbrauchs mit den künftigen Mieteinnahmen seine Altersversorgung bestreiten möchte. Als Konsequenz besteht dann in diesem Fall auch bereits vor der Beendigung der Nießbrauchsrechte schon eine Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der Steuerpflichtige kann dann trotz des noch zugunsten von Angehörigen bestehenden Nießbrauchs die Finanzierungskosten für das Darlehen zum Erwerb des Miteigentumsanteils, nicht aber die laufende Gebäudeabschreibung als vorweggenommene Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften abziehen. So die erstinstanzliche Entscheidung, mit der seinerzeit komplett neues steuerliches Terrain betreten wurde.

Leider hat der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 19.02.2019 unter dem Aktenzeichen IX R 20/17 diese erfreuliche Meinung des erstinstanzlichen Finanzgerichts Baden-Württemberg nicht bestätigt. Klar und deutlich argumentieren die Richter, dass keine Gründe ersichtlich sind, die eine unterschiedliche Behandlung von Erhaltungsaufwand und Schuldzinsen im Rahmen des Werbungskostenabzugs rechtfertigen können. Da insoweit für den Steuerpflichtigen der Abzug von Erhaltungsaufwendungen für die mit einem Nießbrauch belasteten Immobilien ausgeschlossen ist, verwehrt der Bundesfinanzhof auch den Werbungskostenabzug für die Schuldzinsen.

Zur Begründung führen die obersten Finanzrichter der Republik aus: Werbungskosten sind ausweislich der Vorschrift in § 9 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Werbungskosten können daher schon anfallen und steuermindernd abzugsfähig sein, wenn mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen noch nicht erzielt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung solcher vorab entstandenen Werbungskosten ist dann allerdings, dass ein (anhand objektiver Umstände feststellbarer) ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird.

Dabei ist der zeitliche Zusammenhang zwischen Aufwendungen und späterer Vermietung kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug von Werbungskosten. Definitiv kommt ihm jedoch eine indizielle Bedeutung zu. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann der Eigentümer Aufwendungen für sein mit einem lebenslänglichen Nutzungsrecht eines Dritten belastetes Grundstück regelmäßig nicht als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, solange ein Ende der Nutzung nicht absehbar ist.

Insoweit wird in entsprechenden Sachverhalten dem Eigentümer einer mit einem Nießbrauch belasteten Immobilie der Werbungskostenabzug weiterhin verwehrt bleiben.

7. Für Eigentümer einer Ferienwohnung: Vermietung von Ferienwohnungen als Gewerbebetrieb?

Grundsätzlich ist auch die Vermietung einer Ferienwohnung als eine Tätigkeit im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen. Etwas Anderes kann eigentlich nur dann der Fall sein, wenn neben der Vermietung erhebliche Zusatzleistungen erbracht werden, die mit den Zusatzleistungen eines Hotelbetriebs vergleichbar sind. In allen üblichen Fällen jedoch dürfte die Vermietung der eigenen Ferienwohnung weiterhin eine Vermögensverwaltung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sein. Soweit die Entwarnung vorab!

In Abgrenzung zu diesen Grundsätzen hat jedoch das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern mit Urteil vom 20.12.2017 unter dem Aktenzeichen 3 K 342/14 eine nahezu verheerende Entscheidung getroffen. So sind zwar auch die Richter aus Mecklenburg-Vorpommern der Meinung, dass die Vermietung einer Ferienwohnung durch den Eigentümer selbst keinesfalls zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen kann (wenn nicht erhebliche Zusatzleistungen erbracht werden).

Sofern jedoch ein gewerblicher Vermittler für die Vermietung eingeschaltet wird, muss man nach Auffassung des Finanzgerichtes Mecklenburg-Vorpommern schon genauer hinschauen. Zwar führt die Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermittlers nicht zwangsläufig dazu, dass deshalb auch der Vermieter einer Ferienwohnung eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, allerdings vertreten die erstinstanzlichen Richter im Weiteren eine sehr spezielle und für Vermieter von Ferienwohnungen sehr negative Meinung.

Danach kann nämlich auch die Vermietung von nur einer Ferienwohnung als gewerblich angesehen werden, wenn diese in einem Feriengebiet im Verbund mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen einer einheitlichen Wohnanlage liegt und die Werbung für die kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter sowie die Verwaltung einer Feriendienstorganisation übertragen worden sind.

Wenn dies gegeben ist, erkennen die Richter des Finanzgerichtes Mecklenburg-Vorpommern bereits eine Vergleichbarkeit mit einem gewerblichen Beherbergungsunternehmen, wie beispielsweise einem Hotel. Diese soll insbesondere dann vorliegen, wenn die Wohnungen wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet sind, für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird und sie mit entsprechenden Zusatzleistungen, die es auch in einem Hotel gibt, angeboten werden.

Insoweit entfaltet der Vermittler definitiv eine gewerbliche Tätigkeit, indem er Werbung macht und die Ferienwohnung über ein Online-Portal anbietet. Zudem ist auch die gesamte Organisation der Vermietung der Ferienwohnung und die Schlüsselübergabe an die Mieter, der Abschluss der Mietverträge im eigenen Namen und auch die Betreuung der Mieter vor Ort als gewerbliche Tätigkeiten anzusehen.

Diese gewerblichen Aktivitäten des Vermittlers sollen nach Auffassung des Finanzgerichtes Mecklenburg-Vorpommern dem Vermieter auch dann als eigene gewerbliche Tätigkeit bzw. als eigene gewerbliche Vermietung zuzurechnen sein, wenn der Vermieter nicht mit dem Vermittler verbunden ist und der Vermieter selbst nicht gegenüber den Mietern in Erscheinung tritt. Im Urteilsfall hatte vielmehr immer nur der Vermittler als Stellvertreter des Vermieters die Mietverträge mit den Feriengästen geschlossen. Die erstinstanzlichen Richter erkennen daher einen Gewerbebetrieb, wenn den Feriengästen der Name des Eigentümers der Ferienwohnung unbekannt geblieben ist.

Ob dies alles wirklich dazu führen kann, dass auch die Vermietung der Ferienwohnung als gewerblich betrachtet werden muss, darf und muss stark bezweifelt werden. Erfreulicherweise ist gegen die erstinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichtes Mecklenburg-Vorpommern die Revision zum Bundesfinanzhof eingelegt worden. Unter dem Aktenzeichen IV R 10/18 müssen die obersten Finanzrichter der Republik nun klären, ob mit der Überlassung von Ferienwohnungen an eine nicht mit dem Vermieter verbundene Vermittlungsgesellschaft, die die Ferienwohnung je nach Bedarf der Urlaubsgäste als Ferienwohnung oder Hotelzimmer vermietet und die auch mit der Überlassung verbundene Nebenleistungen entweder selbst erbringt oder an Dritte vermittelt, ein Gewerbebetrieb vom Eigentümer der Ferienwohnung unterhalten wird.

Hinweis: Anders als das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern sehen das offensichtlich dessen erstinstanzliche Kollegen des Finanzgerichtes Hessen. Mit Urteil vom 28.05.2018 haben diese unter dem Aktenzeichen 2 K 1925/16 entschieden: Der Umstand, dass ein Eigentümer sein Apartment einer Hotelbetriebsgesellschaft für deren gewerbliche Zwecke zur Weitervermietung an Dritte gegen Zahlung eines Mietzinses zur Verfügung stellt, führt nicht zu einer Umwidmung des Wohnobjektes in eine gewerbliche Immobilie.

Leider ist auch diese Entscheidung vorläufig nicht rechtskräftig, da auch hier die Revision unter dem Aktenzeichen IX R 18/18 eingelegt wurde.

Es scheint daher so, dass uns die Frage der gewerblichen Vermietung in entsprechenden Fällen zukünftig häufiger begegnen wird, da entsprechende Thematiken offensichtlich seitens der Finanzverwaltung problematisiert werden. Über etwaige Ergebnisse werden wir daher sicherlich wieder berichten.

8. Für Immobilieneigentümer: Zur AfA-Bemessungsgrundlage bei Immobilien

Im Falle einer zwischenzeitlich gewerblich geprägten Kommanditgesellschaft musste das Finanzgericht Hamburg sowohl entscheiden wie die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung bei Immobilien im Falle der Einlage aufgrund der gewerblichen Prägung aussieht, als auch wie es sich verhält, wenn die Immobilie aus dem Betriebsvermögen wieder entnommen wird.

In der Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg vom 29.03.2019 unter dem Aktenzeichen 3 K 287/17 geht es insoweit zwar um eine zwischenzeitlich gewerblich geprägte Kommanditgesellschaft, allerdings sind der Fall und die Entscheidung der hanseatischen Richter auch auf alle Sachverhalte übertragbar, bei denen eine vermietete Immobilie aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen gelangt und schließlich wieder ins Privatvermögen zurückgeführt wird. Zudem besteht ja auch ansonsten in der Praxis durchaus einmal das Risiko, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft gewerblich wird und später wieder zur Vermögensverwaltung zurückkehrt.

Diesbezüglich hat das Finanzgericht Hamburg klargestellt, dass, wenn die Immobilie vor der Einlage in das Betriebsvermögen bereits im Privatvermögen gehalten und nur zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wurde, hinsichtlich der Abschreibungsbemessungsgrundlage auf die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzustellen ist und nicht auf den Einlagewert. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nicht um die bisher vorgenommene Abschreibung zu kürzen.

Geht das Gebäude dann schließlich wieder aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen über und wird im Privatvermögen weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt, ist der Teilwert (oder im Fall der Betriebsaufgabe der gemeine Wert) die Grundlage für die weitere Abschreibung. Dies ist also die Abschreibungs-Bemessungsgrundlage.

In der Praxis dürfte dies in aller Regel ein deutlicher Vorteil sein. Insbesondere mit Hinblick auf den in den letzten Jahren deutlich gestiegenen Immobilienmarkt dürfte nämlich der Entnahmewert aus dem Betriebsvermögen deutlich oberhalb der historischen Anschaffungskosten der Immobilie liegen, weshalb sich insoweit auch die Abschreibungs-Bemessungsgrundlage (deutlich) erhöht hat. Diese Bemessungsgrundlage kann nun im Privatvermögen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abgeschrieben werden.

Der höhere Entnahme- oder Aufgabewert ersetzt die historischen Anschaffungskosten jedoch nur, wenn und insoweit die bei der Entnahme/Aufgabe vorhandenen stillen Reserven besteuert wurden oder noch besteuert werden können.

Hinweis: Weiterhin hat das Finanzgericht Hamburg mit Blick auf eine vorher überhöht in Anspruch genommene Abschreibung entschieden: Die verfahrensrechtlich nicht mehr änderbare Inanspruchnahme überhöhter Abschreibung auf ein Gebäude in Vorjahren ist im Fall des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG dadurch zu korrigieren, dass der dort vorgeschriebene Abschreibungssatz auf die bisherige Bemessungsgrundlage bis zur vollen Absetzung des Restbuchwerts angewendet wird, sodass sich im Ergebnis die Dauer der Abschreibung verkürzt.

Soweit die erstinstanzliche Entscheidung der hanseatischen Richter. An dieser Stelle muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass die Entscheidung bisher noch nicht rechtskräftig ist, da der Bundesfinanzhof in München unter dem Aktenzeichen IX R 13/19 sich ebenfalls noch zur Abschreibungs-Bemessungsgrundlage äußern möchte, wenn sich ein durchgehend vermietetes Gebäude zwischenzeitlich im Betriebsvermögen befunden hat und wieder ins Privatvermögen zurückgeführt wurde. Für die Praxis bleibt daher abzuwarten, ob sich die obersten Finanzrichter der Republik der erstinstanzlichen Entscheidung anschließen werden.

9. Für Vermieter: Werbungskosten doppelt berücksichtigen?

Selbstverständlich können auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten grundsätzlich immer nur einmal steuermindernd abgezogen werden. So lautet der generelle Grundsatz. Kommt man zu einem anderen Ergebnis, muss an irgendeiner Stelle etwas falsch gelaufen sein. So auch im vorliegenden Verfahren beim Bundesfinanzhof in München unter dem Aktenzeichen IX R 14/19.

Im Sachverhalt, der dem Verfahren zugrunde liegt, wurden durch den Vermieter im Jahr 2008 Klimageräte angeschafft, welche versehentlich doppelt erfasst wurden. Aufgrund der doppelten Erfassung wurden die 2009 bezahlten Klimageräte auch tatsächlich doppelt als Werbungskosten steuermindernd bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

Der Grund liegt hier im sogenannten Zufluss- und Abflussprinzip, welches grundsätzlich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzuwenden ist. Danach werden Ausgaben nämlich nicht im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Werbungskosten bei den Einkünften abgezogen, sondern erst im Kalenderjahr ihrer Zahlung. So war es auch mit Blick auf die Klimageräte im vorliegenden Fall. Die Klimageräte wurden erst im Jahr 2009 bezahlt, weshalb sie in diesem Jahr als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand steuermindernd als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt wurden. Tatsächlich angeschafft wurden die Geräte jedoch bereits im Jahr 2008, weshalb sie im Wege der Abschreibung mit einem zehnjährigen Abschreibungszeitraum beginnend ab 2008 berücksichtigt wurden. Sofern die Abschreibung an dieser Stelle das richtige Mittel zur Absetzung der Aufwendungen ist, ist diese Vorgehensweise auch vollkommen korrekt. Insoweit stellt dies eine Ausnahme vom Zufluss- und Abflussprinzip dar, da die Abschreibung unabhängig von der Bezahlung regelmäßig mit Anschaffung der Gegenstände beginnt.

Die versehentliche und fehlerhafte Doppelberücksichtigung wurde nun im Rahmen einer Betriebsprüfung bemerkt. Warum auch immer unterblieb jedoch eine Änderung der Feststellung für 2009 dahingehend, dass eine Streichung des sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwandes durchgeführt wurde. Mittlerweile ist das Jahr 2009 aus rein verfahrensrechtlicher Sicht feststellungsverjährt, weshalb der sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwand nicht mehr gestrichen werden kann.

Im vorliegenden Verfahren begehren die Kläger nun trotz des nicht geänderten Sofortabzuges für die Folgejahre die Berücksichtigung der Abschreibung der Klimageräte. Im Ergebnis würde dies bedeuten, dass die Anschaffungskosten der Klimageräte doppelt als steuermindernde Werbungskosten angesetzt würden: Einmal über den Sofortabzug im Jahr 2009 und einmal über die Berücksichtigung der Anschaffungskosten im Wege der Abschreibung.

Auch wenn im vorliegenden Fall der erste Reflex sagt, dass eine Berücksichtigung weiterer Abschreibungen aufgrund des steuermindernden Sofortabzug der Erhaltungsaufwendungen im Jahr 2009 nicht richtig sein kann, könnte sich durchaus ein anderes Ergebnis ergeben.

Fraglich muss nämlich im vorliegenden Fall zunächst einmal sein, ob denn die Berücksichtigung der Klimageräte im Wege der Abschreibung der korrekte Weg ist. Wäre dem nämlich so, spräche grundsätzlich nichts dagegen, dass die Anschaffungskosten der Klimageräte (abermals) im Wege der Abschreibung steuermindernd berücksichtigt werden. Auch die Tatsache, dass schon eine steuermindernde Berücksichtigung im Jahr 2009 stattgefunden hat, spricht nicht dagegen. Immerhin kann eine Korrektur von 2009 lediglich aus rein verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr stattfinden.

Tatsächlich wird daher der Bundesfinanzhof in München zu klären haben, ob die Berücksichtigung der Anschaffungskosten im Wege der Abschreibung der materiell-rechtlich korrekte Weg ist. Wird dies bejaht, sollte auch die Abschreibung der Klimageräte weiterhin als Werbungskosten berücksichtigt werden dürfen.

10. Für (umsatzsteuerliche) Unternehmer: Uneinbringlichkeit wegen Ratenzahlungsvereinbarung?

Grundsätzlich findet die Umsatzbesteuerung nach vereinbarten Entgelten statt. Dies bedeutet, dass vollkommen unabhängig vom Zeitpunkt des Geldeingangs der Umsatz bereits im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung besteuert wird. Besteuert wird in diesem Zeitpunkt dann das, was für den vereinbarten Umsatz bezahlt werden soll. Dies ist auch der Grund, warum man bei der Umsatzbesteuerung nach vereinbarten Entgelten von der sogenannten Sollbesteuerung spricht.

Für die Praxis ist die Sollbesteuerung ein enormes Problem. Der Grund: Die Umsatzsteuerzahlungen müssen regelmäßig durch den leistenden Unternehmer vorfinanziert werden. Immerhin sieht es in der Praxis so aus, dass eine Leistung erbracht wird und dann dazu die Rechnung mit einem bestimmten Zahlungsziel geschrieben wird. In aller Regel muss daher die Umsatzsteuer bereits an das Finanzamt abgeführt werden, obwohl der Leistungsempfänger noch überhaupt nicht bezahlt hat. Der Leistende muss daher die Umsatzsteuerzahllast aus eigener Tasche vorfinanzieren, was in vielen Branchen und insbesondere bei hohen Beträgen eine erhebliche Liquiditätsbelastung sein kann. Dennoch hält der Gesetzgeber weiterhin an der sogenannten Sollbesteuerung fest.

In der Praxis geschieht es daher, dass auch schon Umsatzsteuer für Leistungen an das Finanzamt abgeführt wird, deren Leistungsentgelt später sogar uneinbringlich geworden ist. Ohne eine Spezialvorschrift würde der leistende Unternehmer in diesem Fall auf der an das Finanzamt abgeführten Umsatzsteuer sitzen bleiben. Daher wird im Rahmen der Änderung der Bemessungsgrundlage in § 17 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) geregelt, dass die Steuer auch berichtigt werden kann, wenn sich die Bemessungsgrundlage entsprechend geändert hat. Dies ist *expressis verbis* ausweislich der Vorschrift in § 17 Abs. 2 Nummer 1 UStG insbesondere dann der Fall, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist.

Für die Praxis war nun fraglich, was alles unter diese Vorschrift der Uneinbringlichkeit fällt. Erfreulicherweise hat in diesem Zusammenhang der Bundesfinanzhof bereits in seiner Entscheidung vom 24.10.2013 unter dem Aktenzeichen V R 31/12 entschieden: Soweit ein der Sollbesteuerung unterliegender Unternehmer seinen Entgeltanspruch aufgrund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirklichen kann, ist er bereits für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung zur Steuerberichtigung berechtigt.

Für die Praxis ist diese Entscheidung von enormer Bedeutung. Hätte der Bundesfinanzhof anders geurteilt, müsste der leistende Unternehmer den Umsatzsteuerbetrag komplett vorfinanzieren, obwohl er noch überhaupt kein Geld dafür vereinnahmt hat.

Wie bedeutend diese durch die Rechtsprechung eingeführte Regelung ist, zeigt insbesondere der Sachverhalt, der sich hinter dem Urteil des Finanzgerichtes Rheinland-Pfalz vom 26.03.2019 unter dem Aktenzeichen 3 K 1816/18 verbirgt. Hier hatte ein Unternehmer eine Leistung zu einem Entgelt von 1 Million Euro zuzüglich Umsatzsteuer erbracht. Das vereinbarte Honorar war in fünf Teilbeträgen von jeweils 200.000 Euro zuzüglich Umsatzsteuer zu zahlen. Die Teilbeträge wurden dabei erst in einem Abstand von jeweils einem Jahr fällig.

In Einklang mit der vorgenannten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat daher auch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in der vorgenannten Entscheidung geurteilt, dass eine Uneinbringlichkeit im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auch dann vorliegt, wenn der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Leistungserbringung aufgrund der mit dem Leistungsempfänger getroffenen vertraglichen Vereinbarungen über die Fälligkeit des Entgeltes für mehr als zwei Jahre nicht mit einer Vereinnahmung der Leistungsentgelte rechnen kann.

Eigentlich sollte daher die Angelegenheit nun abgeschlossen sein, da sowohl der Bundesfinanzhof als auch die erstinstanzliche Rechtsprechung eine klare Meinung hat. Offensichtlich ist diese Meinung jedoch der Finanzverwaltung ein Dorn im Auge, denn gegen die erstinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichtes Rheinland-Pfalz wurde die Revision zum Bundesfinanzhof eingelegt.

Unter dem Aktenzeichen V R 16/19 muss daher nun der Bundesfinanzhof klären, ob bei einer Ratenzahlungsvereinbarung und bei Erstreckung der hinausgeschobenen Fälligkeit über mehr als zwei Veranlagungszeiträume eine Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nummer 1 UStG anzunehmen ist oder nicht.

Tipp: Auch, wenn man vor Gericht und auf hoher See regelmäßig in Gottes Hand ist, sollten Betroffene sich an das anhängige Verfahren klammern, sofern das Finanzamt in dieser Sache Probleme bereitet. Im Vorfeld sollte jedoch auf die bereits positive Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus 2013 verwiesen werden. Alles in allem stehen unserer Meinung nach die Chancen mehr als gut, dass der Bundesfinanzhof seine frühere Rechtsprechung bestätigen wird.

11. Für Unternehmer mit Einnahmenüberschussrechnung: Neues zur Leasingsondervorauszahlung beim Firmenwagen

Ausweislich eines Erlasses der Finanzbehörde Hamburg vom 08.11.2018 unter dem Aktenzeichen S 2177- 2018/001 - 52 soll angeblich bei der Einnahmenüberschussrechnung in der Praxis ein Steuersparmodell aufgekommen sein, welchem die Finanzverwaltung nun einen Riegel verschieben möchte.

Im Rahmen dieses Steuersparmodells geht es um die Eigenverbrauchsbesteuerung beim Firmenwagen. Ohne Vorlage eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches wird diese regelmäßig anhand der Ein-Prozent-Regelung durchgeführt. Sofern jedoch die tatsächlichen Kfz Kosten im Jahr geringer sind als der zu versteuernde geldwerte Vorteil aus der Ein-Prozent-Regelung findet eine sogenannte Kostendeckelung statt. Dies bedeutet, dass die Ein-Prozent-Regelung nur insoweit angesetzt werden darf, als tatsächlich Kfz Kosten im Jahr vorhanden sind. Im Ergebnis führt dies zwar dazu, dass sich Kfz Kosten überhaupt nicht mehr steuermindernd ausgewirkt haben, jedoch ist in der Saldierung mit den Kfz Kosten auch keine Erhöhung des Gewinns allein durch die Ermittlung des geldwerten Vorteils anhand der Ein-Prozent-Regelung gegeben.

Bei dem nun bekannt gewordenen Steuersparmodell, welches der Finanzverwaltung ein Dorn im Auge ist, schließt der Steuerpflichtige einen Leasingvertrag mit einer Laufzeit von weniger als fünf Jahren ab. Bei Vertragsabschluss wird eine (hohe) Leasingsondervorauszahlung geleistet.

Entsprechend den Regelungen des Zufluss- und Abflussprinzips stellt die Leasingsondervorauszahlung unstrittig im Jahr der Zahlung in voller Höhe eine steuermindernde Betriebsausgabe dar. Folge der Leasingsondervorauszahlung ist weiter, dass bezogen auf die gesamte Vertragslaufzeit die zukünftigen Leasingraten durch diese Leasingvorauszahlung gemindert werden.

Wie eingangs schon gesagt, darf der Wert der Nutzungsentnahme nach der Anwendung der Ein-Prozent-Regelung nicht die tatsächlichen Kfz Aufwendungen des Steuerpflichtigen übersteigen. Es kommt also zur Anwendung der sogenannten Kostendeckelung.

Zahlentechnisch bedeutet dies jedoch auch folgendes: Im ersten Leasingjahr liegen aufgrund der hohen Sondervorauszahlung sehr hohe Aufwendungen vor. Die Kostendeckelung wird daher nicht greifen und es findet die Ein-Prozent-Regelung höchstwahrscheinlich ungekürzt statt. Ab dem zweiten Jahr (und für den Rest des Leasingzeitraums) kann es dann jedoch bereits anders aussehen:

Aufgrund der Vorauszahlungen sind die Leasingraten entsprechend geringer, sodass zumindest eine erhöhte Möglichkeit besteht, dass die Kostendeckelung zur Anwendung kommt und insoweit nur die niedrigeren tatsächlichen Aufwendungen zur Ermittlung des Werts für die private Kfz Nutzung herangezogen werden. Ist dies der Fall, kann es sein, dass der Steuerpflichtige über den Zeitraum des Leasingvertrags unter dem Strich tatsächlich mehr Betriebsausgaben abziehen kann, als er es in dem Fall könnte, in dem die Leasingsondervorauszahlung gleichmäßig auf den Zeitraum des Leasingvertrages verteilt werden würde.

Es ist nicht schwer vorzustellen, dass dies der Finanzverwaltung ein Dorn im Auge ist. Daher gilt nun nach Abstimmung auf Bund-Länder-Ebene in Fällen, in denen es bei Leasingfahrzeugen zur Kostendeckelung kommt, folgendes:

Für die Anwendung der Regelung zur Kostendeckelung sind alle Gesamtkosten eines Kraftfahrzeuges für einen Nutzungszeitraum zu ermitteln. Aufwendungen, die für mehrere Jahre im Voraus geleistet wurden, sind dabei ebenso zu berücksichtigen. Die Aufwendungen sind dann periodengerecht auf die jeweiligen Nutzungszeiträume (Dauer des Leasingzeitraums) zu verteilen. Hierzu zählt dann unter anderem auch die für mehrere Jahre im Voraus geleistete Leasingsonderzahlung.

Hinweis: Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird dem ach so bösen Steuersparmodell so deutlich entgegengewirkt. Für die Praxis ist jedoch weiterhin fraglich, ob es tatsächlich solcher kleinlichen Regelungen bedarf. Zudem liegt hier nur eine Verwaltungsanweisung vor. Ob ein Gericht zu eben diesem Schluss kommen würde, steht hingegen in den Sternen.