

# STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 4 Dezember 2023

# Herzlich willkommen

Liebe Leserinnen und Leser,

wieder geht ein Jahr zu Ende, in dem Sie uns Ihr Vertrauen bei den komplexen Themen der steuerlichen Beratung, der Wirtschaftsprüfung sowie der betriebswirtschaftlichen Beratung geschenkt haben. Dafür danken wir Ihnen.

Wir bedanken uns auch für die gute und freundliche Zusammenarbeit mit Ihnen, die uns motiviert und die Arbeit erleichtert.

Für das bevorstehende Weihnachtsfest wünschen wir Ihnen viele gemütliche Stunden im Kreis Ihrer Lieben und für das kommende Jahr viel Glück, Erfolg und insbesondere Gesundheit.

Ihr Team der Kanzlei Anwey

Franz Mey

Birgit Maier-Anwey

Yvonne Gausemeier

Manfred Kiefer

Anne-Christin Püsenh

Kerstin Kötter

Christine Strohriegel

Johanna Kater

## INHALT

<b>Einkommensteuer</b>	<b>3</b>
Verluste bei der Einkommensteuerveranlagung <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
Neuregelungen bezüglich der steuerlichen Absetzbarkeit von häuslichen Arbeitszimmern und Homeofficeplätzen <i>Johanna Kater, Steuerberaterin</i>	
Außergewöhnliche Belastung bei Pflege in einer Wohngemeinschaft <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Berücksichtigung von zurückgezahlten Erstattungs- zinsen als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushalts- führung im Ausland <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
<b>Erbschaft-/Schenkungsteuer</b>	<b>10</b>
Abfindungszahlungen bei Streitigkeiten ums Erbe <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Ausländisches Erbrecht und deutsches Erbschaft- steuerrecht <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
<b>Grundsteuer</b>	<b>12</b>
Anforderungen an Vermietungsbemühungen beim Grundsteuererlass <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
<b>Umsatzsteuer</b>	<b>13</b>
Vorsteuerabzug bei Betriebsveranstaltungen <i>Gunhild Schwarberg, Steuerberaterin</i>	
<b>Vereine</b>	<b>14</b>
Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	

## Verluste bei der Einkommensteuer- veranlagung

Yvonne Gausemeier  
Steuerberaterin

Bei der Festsetzung des zu versteuernden Einkommens sind nicht nur Gewinne zu berücksichtigen, sondern auch Verluste.

Im Besteuerungsverfahren werden zwei Arten der Verlustverrechnung durchgeführt.

Im 1. Schritt wird der sog. Verlustausgleich durchgeführt. Unter Verlustausgleich wird die Verlustverrechnung innerhalb desselben Veranlagungszeitraums verstanden. Die Summe der Einkünfte umfasst sowohl positive als auch negative Ergebnisse der einzelnen Einkunftsarten. Verluste werden also zunächst im Wege des Verlustausgleichs im Jahr der Verlustentstehung berücksichtigt. Der Verlustausgleich findet in 2 Stufen statt. In der ersten Stufe werden positive und negative Ergebnisse innerhalb derselben Einkunftsart miteinander verrechnet (horizontaler Verlustausgleich). Ein danach verbleibender negativer Betrag wird in der zweiten Stufe mit den anderen Einkunftsarten ausgeglichen (vertikaler Verlustausgleich).

Danach verbleibende nicht ausgeglichene Verluste sind in den vorangegangenen Veranlagungszeitraum (ab dem Veranlagungszeitraum 2022: in die beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume zurückzutragen), es sei denn, der Steuerpflichtige beantragt, diesen Rücktrag nicht vorzunehmen. Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2021 ist es zulässig, den Verlustrücktrag zu beschränken. Ab dem Veranlagungszeitraum 2022 kann auf den Verlustrücktrag nur noch insgesamt verzichtet werden. Eine Beschränkung auf eine Einkunftsart oder der Höhe nach ist dann nicht mehr möglich.

Danach noch verbleibende Beträge werden einheitlich und gesondert festgestellt.

In der Praxis ist zu unterscheiden zwischen dem Verlustrücktrag in den vorangegangenen Veranlagungs-

zeitraum (ab VZ 2022: in die beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume) und dem Verlustvortrag in nachfolgende Veranlagungszeiträume. Dabei hat der Verlustrücktrag Vorrang vor dem Verlustvortrag.

Nicht ausgeglichene Verluste oder negative Einkünfte sind vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Berücksichtigung der übrigen Sonderausgaben, der außergewöhnlichen Belastungen und der sonstigen Abzugsbeträge abzuziehen. Daraus folgt, dass der Verlustabzug nach der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte erfolgt. Das hat den Effekt, dass sich Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sowie die sonstigen Abzugsbeträge u. U. nicht oder nicht in voller Höhe steuerlich auswirken können und damit verloren gehen. Beim Verlustrücktrag ist es bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2021 möglich, eine solche Folge durch einen entsprechenden Antrag zur Begrenzung des rückzutragenden Betrags zu vermeiden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2022 ist es nur noch zulässig, auf den Verlustrücktrag insgesamt zu verzichten. Eine Aufteilung nach Einkunftsarten oder eine Beschränkung der Höhe des Betrags ist nicht mehr möglich.

Soweit also Verluste und negative Einkünfte ab dem Veranlagungszeitraum 2022 nicht im vorangegangenen Veranlagungszeitraum abgezogen werden können, sind sie in den zweiten vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückzutragen. Das bedeutet, dass bei einer Verlustentstehung im Veranlagungszeitraum 2022 ein Rücktrag in den Veranlagungszeitraum 2021 erfolgt. Ist der Verlustrücktrag danach nicht aufgebraucht, erfolgt der weitere Rücktrag in den Veranlagungszeitraum 2020.

Zur Veranschaulichung der Auswirkung einer Begrenzung des Verlustrücktrages (möglich bis zum Veranlagungszeitraum 2021) folgen hier zwei Beispiele.

#### **Begrenzung des Verlustrücktrags bis einschl. VZ 2021**

M hat im Veranlagungszeitraum VZ 2020 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i. H. v. 100.000 EUR und einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung i. H. v. 150.000 EUR erzielt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt (100.000 EUR ./ 150.000 EUR =) ./ 50.000 EUR. Im Vorjahr 2019 betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte 52.000 EUR. Das Finanzamt führt den Verlustrücktrag i. H. v. 50.000 EUR durch.

Ohne einen entsprechenden Antrag auf Begrenzung des Verlustrücktrages der Höhe nach, gehen der Sonderausgabenabzug und ggf. die Steuerermäßigungen gemäß §35a EStG verloren.

M beantragt, nur 25.000 € in den Veranlagungszeitraum 2019 rückzutragen. Ausweislich seines Steuerbescheides für 2019 reicht dieser Betrag wegen des Sonderausgabenabzugs und der Steuerermäßigung nach § 35a EStG aus, um die Steuerschuld auf 0 € zu

senken. Das Finanzamt für die Veranlagung entsprechend durch und für den Verlustvortrag in das Kalenderjahr 2021 verblieben 25.000 €. Diesen Betrag stellt das Finanzamt in einem Feststellungsbescheid für 2020 gesondert fest.

Der Antrag kann bis zur Bestandskraft des aufgrund des Verlustrücktrags geänderten Steuerbescheids an das zuständige Finanzamt gestellt werden. Er braucht nicht begründet zu werden.

Für den Veranlagungszeitraum 2022 hätte M nur noch die Wahl, auf den Verlustrücktrag komplett zu verzichten. Ein teilweiser Verzicht, z. B. mit Blick auf die anderen Abzugsbeträge oder auf Einkunftsarten, die besonderen Verlustverechnungsbeschränkungen unterliegen, ist nicht mehr zulässig. Auch ist es nicht zulässig, den Verlustrücktrag auf die beiden vorangegangenen VZ zu verteilen. Das Gesetz schreibt die Abzugsreihenfolge zwingend vor.

Den Wegfall der bisherigen Wahlmöglichkeiten begründet der Gesetzgeber mit dem Ziel, einen übermäßigen Anstieg des Verwaltungsaufwands vermeiden zu wollen.

**Die Auswirkungen eines Verlustrücktrages oder -vortrages sollten im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärungen ausgerechnet werden, damit ggf. der passende Antrag gestellt werden kann.**

## **Neuregelungen bezüglich der steuerlichen Absetzbarkeit von häuslichen Arbeitszimmern und Homeofficeplätzen**

**Johanna Kater**  
Steuerberaterin

Der Steuergesetzgeber hat ab dem Veranlagungszeitraum 2023 gemäß dem Jahressteuergesetz 2022 auf die veränderten Realitäten in der Arbeitswelt reagiert und die entsprechenden Regelungen im Einkommensteuergesetz (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und 6c EStG n. F.) überarbeitet. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat in einem Anwendungsschreiben vom 15.08.2023 detaillierte Informationen zur praktischen Umsetzung des neuen Regelwerks veröffentlicht. Es ist zu beachten, dass für Veranlagungszeiträume bis

einschließlich 2022 weiterhin die Vorgaben des vorherigen BMF-Schreibens vom 06.10.2017 gelten.

Bis zum Jahr 2022 konnten beispielsweise Erwerbstätige, die keinen häuslichen Tätigkeitsmittelpunkt hatten und keinen Alternativ-Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt bekamen, ihr häusliches Arbeitszimmer beschränkt mit bis zu 1.250 EUR pro Jahr als Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzen. Ab dem Jahr 2023 wurde diese Möglichkeit abgeschafft. Stattdessen steht diesem Personenkreis nun die Option einer Tagespauschale (Homeoffice-Pauschale) von 6 EUR pro Tag, maximal 1.260 EUR pro Jahr, gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 EStG zur Verfügung. Es ist somit wichtig, ab 2023 klar zwischen der neuen Jahrespauschale (für häusliche Arbeitszimmer mit dortigem Tätigkeitsmittelpunkt) und der neuen Tagespauschale (für sonstiges Homeoffice und externe Tätigkeitsmittelpunkte) zu unterscheiden.

### **Die neue Jahrespauschale – für das häusliche Arbeitszimmer mit dortigem Tätigkeitsmittelpunkt**

Ab dem Veranlagungszeitraum 2023 gibt es neue Regelungen für das häusliche Arbeitszimmer, die den Erwerbstätigen ein Wahlrecht zwischen dem tatsächlichen Kostenabzug und einer Jahrespauschale in Höhe von 1.260,00 EUR gewähren. Um dieses Wahlrecht nutzen zu können, muss der genutzte Raum als häusliches Arbeitszimmer definiert sein, wobei die frühere Rechtslage beibehalten wird. Der Raum muss in die häusliche Sphäre eingebunden sein und nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt werden, wobei eine private Mitnutzung bis zu 10 % erlaubt ist. Ein häusliches Arbeitszimmer kann sich in verschiedenen Räumen innerhalb des Wohnhauses befinden, einschließlich in Kellerräumen oder Dachgeschossen, vorausgesetzt, sie sind mit der privaten Wohnung verbunden. Andererseits kann ein Raum in einem Mehrfamilienhaus, der nicht zur Privatwohnung gehört und zusätzlich angemietet wurde, als außerhäusliches Arbeitszimmer gelten.

Die Nutzung des Raums muss vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder organisatorischer Arbeiten dienen. Bei einer Arbeitsecke im Wohnzimmer kann weder der tatsächliche Kostenabzug noch die Jahrespauschale geltend gemacht werden, jedoch besteht die Möglichkeit des Ansatzes der Homeoffice Tagespauschale. Bei Wahl des tatsächlichen Kostenabzugs können Aufwendungen wie Miete, Gebäudeabschreibungen, Schuldzinsen, Nebenkosten, Reinigungskosten, Versicherungen, Müllabfuhr- und Schornsteinfegergebühren, Grundsteuer und renovierungsbedingte Kosten anteilig abgezogen werden. Renovierungs- und Umbaufwendungen, die ausschließlich das Arbeitszimmer betreffen, sind vollständig abziehbar, während Aufwendungen für Allgemeinflächen oder das Gesamtgebäude nur anteilig absetzbar sind. Kosten für die Ausstattung des Zimmers, wie Tapeten oder Teppiche,

können vollständig dem Arbeitszimmer zugeordnet werden. Arbeitsmittelkosten, wie Büromöbel oder Computer, können separat abgesetzt werden, unabhängig davon, ob das häusliche Arbeitszimmer steuerlich anerkannt wird. Telefon- und Internetkosten für berufliche Zwecke sind ebenfalls separat absetzbar.

Das neue Wahlrecht zur Jahrespauschale von 1.260 EUR kann beansprucht werden, wenn der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Der Pauschbetrag deckt die Aufwendungen für die gesamte Tätigkeit im Arbeitszimmer ab und wird für jeden vollen Kalendermonat gekürzt, in dem die Voraussetzungen nicht vorliegen. Das Wahlrecht kann einheitlich für das gesamte Wirtschafts- oder Kalenderjahr ausgeübt werden, jedoch nicht geteilt werden. Es kann bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung geltend gemacht werden und ist personenbezogen, sodass es bei der Nutzung mehrerer Arbeitszimmer nur einmal anwendbar ist.

### **Die neuen Tagespauschale – für sonstiges Homeoffice und externe Tätigkeitsmittelpunkte**

Der Gesetzgeber hat im Veranlagungszeitraum 2023 ebenfalls Neuregelungen zur steuerlichen Absetzbarkeit von Homeoffice Arbeitsplätzen eingeführt. Eine bedeutende Änderung trifft die Homeoffice-Pauschale. Die Tagespauschale in Höhe von 6 EUR gilt für jeden Kalendertag, an dem der Erwerbstätige seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in seiner häuslichen Wohnung ausübt. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Arbeit in einem speziellen häuslichen Arbeitszimmer oder einem privat genutzten Raum, wie zum Beispiel dem Esszimmertisch, verrichtet wird. Entscheidend ist, dass mehr als die Hälfte der tatsächlichen täglichen Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung verbracht wird. Ist diese Voraussetzung erfüllt, kann die Pauschale auch für Tage mit stundenweisen Auswärtstätigkeiten geltend gemacht werden. Es darf jedoch an diesen Tagen keine erste Tätigkeitsstätte aufgesucht werden.

In Fällen von sogenannten „Mischarbeitstagen“, an denen der Erwerbstätige parallel auswärts oder an seiner ersten Tätigkeitsstätte arbeitet, ist das überwiegende zeitliche Tätigwerden in der häuslichen Wohnung für den Abzug der Tagespauschale nicht relevant. Diese Regelung für Mischarbeitstage gilt jedoch nur, wenn dem Erwerbstätigen dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (§ 4 Abs. 5 Nr. 6c S. 2 EStG). Lehrer, die beispielsweise nach der Schule stundenweise zuhause den Unterricht vor- und nachbereiten, fallen unter diese Fallvariante. Um die Tagespauschale für „Mischarbeitstage“ in Anspruch zu nehmen, darf dem Erwerbstätigen generell kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehen. Falls er tage- oder wochenweise einen externen Arbeitsplatz nutzen kann, wie z.B. einen Poolarbeitsplatz, wird nicht von einem „dauerhaft“ fehlenden Arbeitsplatz ausgegangen. Die steuerliche

Folge ist, dass die Tagespauschale nicht für „Mischarbeitstage“ abziehbar ist, sondern nur für Tage, an denen die erste Tätigkeitsstätte nicht aufgesucht wird und die überwiegende Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung verbracht wird.

Die Inanspruchnahme der Homeoffice Tagespauschale ist nur zulässig, wenn die jeweiligen Kalendertage aufgezeichnet und dem Finanzamt in geeigneter Form glaubhaft gemacht werden. Daher sollten Erwerbstätige Arbeitszeitaufzeichnungen und Kalendereinträge zur Nachweisführung in jedem Fall aufbewahren.

Die Kosten für Arbeitsmittel wie Computer oder Schreibtisch sind mit der Tagespauschale nicht abgegolten und können zusätzlich steuerlich geltend gemacht werden.

Die Tagespauschale kann auch bei mehreren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung je Kalendertag nur einmal abgezogen werden. Das Bundesministerium der Finanzen hat keine Einwände dagegen, wenn der Arbeitnehmer darauf verzichtet, die Pauschale auf die verschiedenen Tätigkeiten aufzuteilen und sie stattdessen insgesamt einer Tätigkeit zuordnet.

Im Falle einer steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung können die Ausgaben für die Zweitwohnung bis zu 1.000 EUR pro Monat als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Es ist jedoch nicht gestattet, die Tagespauschale für Homeoffice Tage in der Zweitwohnung abzuziehen, wenn die Kosten dieser Wohnung bereits bei der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt wurden. Hingegen ist es möglich, die Tagespauschale für betriebliche oder berufliche Tätigkeiten am Ort des eigenen Hausstandes, also in der Erstwohnung, geltend zu machen.

## Außergewöhnliche Belastung bei Pflege in einer Wohngemeinschaft

Manfred Kröger  
Steuerberater

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 10.08.2023 – VI R 40/20 – entschieden, dass Aufwendungen für die krankheits-, pflege- und behinderungsbedingte Unterbringung in einer dem jeweiligen Landesrecht unterliegenden Pflegewohngemeinschaft steuermindernd als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Folgender Sachverhalt lag dem Urteilsfall zu Grunde:

Der Kläger A ist mit einem Grad der Behinderung von 100 und den Merkzeichen G (erheblich gehbehindert), B (Begleitung bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nötig) und H (hilflos) schwerbehindert. Zudem wurde er von der Pflegekasse in Pflegegrad 4 (schwerste Beeinträchtigung der Selbständigkeit) übergeleitet und wohnt gemeinsam mit anderen pflegebedürftigen Menschen in einer selbstverantworteten Wohngemeinschaft mit Betreuungsleistungen im Sinne der einschlägigen Landesgesetze. In der Wohngemeinschaft wird er rund um die Uhr von einem ambulanten Pflegedienst und Ergänzungskräften betreut, gepflegt und hauswirtschaftlich versorgt. Für sein teilmöbliertes Zimmer entrichtete A eine monatliche Miete und zahlte einen (Fest-)Betrag an die Vermieter für Kost und andere Lebenshaltungskosten sowie hauswirtschaftliche Hilfs- und Betreuungsleistungen.

Mit dem zuständigen Finanzamt (FA) entstand Streit darüber, ob A die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen (agB) geltend machen kann. Das Finanzamt lehnte seinen Antrag ab, da diese Aufwendungen nur bei einer vollstationären Heimunterbringung abzugsfähig seien. Der BFH gab dem A letztlich recht und wies die Revision des FA gegen das vorinstanzliche Urteil des Finanzgerichts als unbegründet zurück.

Der BFH hat seine Entscheidung wie folgt begründet: Krankheitskosten des Steuerpflichtigen sind grundsätzlich agB. Dies gilt auch für Aufwendungen für die krankheits- oder pflegebedingte Unterbringung des

Steuerpflichtigen in einer dafür vorgesehenen Einrichtung sowie für den Fall, dass der Steuerpflichtige behinderungsbedingt in einer dafür vorgesehenen Einrichtung untergebracht ist.

Solche Kosten sind allerdings nur insoweit als agB zu berücksichtigen, als dem Steuerpflichtigen zusätzliche Aufwendungen erwachsen. Daher sind Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung um eine Haushaltsersparnis, die der Höhe nach den ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten entspricht, zu kürzen, es sei denn, der Pflegebedürftige behält seinen Haushalt bei. Die Haushaltsersparnis des Steuerpflichtigen entspricht dem in § 33a Abs. 1 EStG vorgesehenen Höchstbetrag für den Unterhalt unterhaltsbedürftiger Personen.

Aufgrund seiner schweren Behinderung und der damit einhergehenden Pflegebedürftigkeit sind dem A die Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Die grundsätzlich erforderliche Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach ist vorliegend entbehrlich. Es ist lediglich erforderlich, dass die Kosten der Unterbringung mit der durch die Behinderung eingetretenen Pflegebedürftigkeit in einem adäquaten Zusammenhang stehen und nicht außerhalb des Üblichen liegen. Hiervon geht der BFH bei den Aufwendungen des A aus. Der Umstand, dass A nicht in einem Heim i.S.d. § 1 HeimG bzw. in einer vergleichbaren Einrichtung untergebracht ist, steht der Anerkennung der Unterbringungskosten als agB nicht entgegen. Die Abzugsfähigkeit der Unterbringungskosten knüpft nicht daran, dass dem Steuerpflichtigen – wie bei der vollstationären Heimunterbringung – Wohnraum und Betreuungsleistungen „aus einer Hand“ zur Verfügung gestellt würden. Ausreichend sei, wenn er – wie im Streitfall – als (Mit-) Bewohner einer Pflegewohngemeinschaft neben der Wohnraumüberlassung von einem oder mehreren externen (ambulanten) Leistungsanbietern (gemeinschaftlich organisiert) Betreuungs-, Pflege- und Versorgungsleistungen in diesen Räumlichkeiten beziehe.

Ebenfalls ohne Bedeutung für die Anerkennung von Unterbringungskosten als agB ist, ob die Wohngemeinschaft der Heimaufsicht, der behördlichen Qualitätssicherung oder einer anderen Form der Überwachung unterliegt. Vor diesem Hintergrund sind die fraglichen Aufwendungen für die Unterbringung des A in der Wohngemeinschaft vermindert um eine Haushaltsersparnis als agB zu berücksichtigen.

Der BFH hat allerdings auch mit Verweis auf ältere Rechtsprechungen darauf hingewiesen, dass der Abzug dieser tatsächlichen Aufwendungen als agB den Ansatz des Behindertenpauschbetrags ausschließt. Nach § 33b Abs. 1 EStG kann ein Behinderter wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die ihm unmittelbar infolge seiner Behinderung erwachsen, „an Stelle einer Steuerermäßigung nach § 33 EStG“ einen Pauschbetrag

geltend machen. Der insoweit klare Gesetzeswortlaut schließt nach Auffassung des BFH (Beschluss vom 13.7.2011, VI B 20/11, BFH/NV 2011, 1863) aus, dass der Behindertenpauschbetrag nach § 33b EStG und außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG nebeneinander geltend gemacht werden können.

## Berücksichtigung von zurückgezahlten Erstattungsinsen als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen

Manfred Kröger  
Steuerberater

Werden Erstattungsinsen zur Einkommensteuer im Sinne des § 233a Abs. 1 AO zugunsten des Steuerpflichtigen festgesetzt und an ihn ausgezahlt, und zahlt der Steuerpflichtige diese Insen aufgrund einer erneuten Zinsfestsetzung nach § 233a Abs. 5 Satz 1 AO an das Finanzamt zurück, kann die Rückzahlung zu negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG führen. Das Entstehen negativer Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG setzt voraus, dass die vom Steuerpflichtigen aufgrund der erneuten Zinsfestsetzung zu zahlenden Insen auf denselben Unterschiedsbetrag und denselben Verzinsungszeitraum entfallen wie die aufgrund der früheren Zinsfestsetzung erhaltenen Erstattungsinsen (BFH, Beschluss v. 01.08.2023 – VIII R 8/21; veröffentlicht am 21.09.2023).

Folgender – vereinfachter – Sachverhalt lag dem Urteilsfall zu Grunde:

Der Kläger erklärte im Streitjahr 2012 bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen negative Einnahmen aus der Rückzahlung von Erstattungsinsen zur Einkommensteuer gemäß § 233a AO, die aus der folgenden Zinsfestsetzung früherer VZ resultierten. Für den VZ 2006 hatte das Finanzamt mit Bescheid vom 01.02.2010 zunächst Zinsen zur Einkommensteuer in Höhe von ./. 50.000 € zugunsten des Klägers festgesetzt und an diesen ausgezahlt. Diese Zinsfestsetzung basierte auf einen Steuererstattungsbetrag in Höhe von 454.500 € und einen Verzinsungszeitraum vom 01.04.2008 bis zum 04.02.2010 (22 volle Monate).

Ende 2011 änderte das FA die Zinsfestsetzung in der Weise, dass es den Steuererstattungsbetrag auf 85.000 € korrigierte. Der Verzinsungszeitraum war nun vom 01.04.2008 bis zum 19.12.2011 (44 volle Monate). Entsprechend wurden Zinsen in Höhe von 18.700 € ermittelt, die es im Abrechnungsteil des Bescheids mit den bisher festgesetzten Zinsen in Höhe von ./. 50.000 € verrechnete. Den Differenzbetrag in Höhe von ./. 31.300 € setzte das FA als Zinsen zur Einkommensteuer zugunsten des Klägers fest. Die Differenz zwischen den nunmehr festgesetzten Zinsen in Höhe von ./. 31.300 € und den bereits erstatteten Zinsen in Höhe von ./. 50.000 € (= 18.700 €) zahlte der Kläger im Streitjahr 2012 an das FA.

Der Kläger war der Auffassung, er habe in Höhe von 18.700 € lediglich bereits versteuerte Erstattungszinsen betreffend des VZ 2006 an das FA zurückgezahlt. Dementsprechend gab er diesen Betrag in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr als negative Einnahmen im Rahmen der dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen an.

Das Finanzamt erkannte die von dem Kläger im Streitjahr gezahlten Zinsen nur insoweit als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen an, als diese auf denselben Unterschiedsbetrag und denselben Verzinsungszeitraum wie die zuvor festgesetzten Zinsen zur Einkommensteuer entfielen. Im Übrigen behandelte es die gezahlten Beträge als nicht abzugsfähige Nachzahlungszinsen. Dementsprechend berücksichtigte das Finanzamt für den VZ 2006 statt 18.700 € nur einen Betrag in Höhe von 9.350 € (= 85.000 € x 22 x 0,5 %) als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen.

Das Finanzgericht Münster (Urteil v. 13.03.2020 – 14 K 2712/16 E, F) und nun auch der BFH stimmten der Auffassung der Finanzverwaltung zu.

Hierzu führten die Richter des BFH weiter aus:

- Entgegen der Auffassung des Klägers kommt es für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung der aufgrund einer erneuten Zinsfestsetzung nach § 233a Abs. 5 AO gezahlten Zinsen nicht darauf an, welcher Zinsbetrag abschließend festgesetzt worden ist.
- Da in die erneute Zinsfestsetzung gemäß § 233a Abs. 5 Satz 3 AO die vorher festgesetzten Zinsen und die nach dem Unterschiedsbetrag im Sinne des § 233a Abs. 5 Satz 2 AO neu festzusetzenden Zinsen einfließen, kann es im Einzelfall dazu kommen, dass bei der Zinsfestsetzung Erstattungs- und Nachzahlungszinsen miteinander verrechnet werden, so dass der festgesetzte Zinsbetrag – wie auch im Streitfall – aus um Nachzahlungszinsen gekürzte Erstattungszinsen besteht.

- Würde man bei der Frage, in welchem Umfang die Rückzahlung erhaltener Zinsen als Rückerstattung von Erstattungszinsen oder als erstmalige Zahlung von Nachzahlungszinsen anzusehen ist, an den im Festsetzungsteil des Zinsbescheids enthaltenen Saldo anknüpfen, wären im Ergebnis auch einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Nachzahlungszinsen steuermindernd berücksichtigt, was der gesetzlichen Wertung des § 12 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG zuwiderliefe.
- Zudem würden bei einer solchen Betrachtung auch solche Zinsbeträge berücksichtigt, die außerhalb des ursprünglichen Verzinsungszeitraums liegen und deshalb schon begrifflich nicht „rückabgewickelt“ werden können.
- Im Übrigen stünde eine Verrechnung der gegenläufigen Zinsforderungen bis zur Höhe der zunächst erhaltenen Erstattungszinsen auch nicht mit der Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Einklang, die hinsichtlich des Vorliegens einer sonstigen Kapitalforderung nach ihrem Wortlaut auf die jeweilige Kapitalforderung, nicht aber auf einen Saldo von Kapitalforderungen abstellt.
- Der gemäß § 233a Abs. 5 AO einheitlich neu festgesetzte Zinsbetrag stellt daher nur einen rechnerischen Saldo aus den einzubeziehenden Erstattungs- und Nachzahlungszinsen dar, dem jedoch keine materielle Aussage über die einkommensteuerrechtliche Beurteilung der gegenläufigen Zinsfestsetzungen zu entnehmen ist.

Dass der Steuerpflichtige damit nur einen Teil der gezahlten Zinsen als negative Einnahmen berücksichtigen konnte und der andere Teil der Rückzahlung damit steuerlich nicht abzugsfähig war, sieht der BFH weiterhin nicht als verfassungswidrig an. Einen Verstoß der unterschiedlichen Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen gegen Art. 3 GG sieht der BFH (weiterhin) nicht. Das BVerfG hat zwischenzeitlich eine Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil vom 15.04.2015 (VIII R 30/13), in dem der VIII. Senat die Ungleichbehandlung ebenfalls als verfassungsgemäß ansah, nicht zur Entscheidung angenommen hat (vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.07.2023, 2 BvR 1711/15).



# Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland

Anne-Christin Rüsenberg  
Steuerberaterin

Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland ist im Einzelfall zu prüfen, welche Unterkunftskosten notwendig sind.

Bei einer beamtenrechtlich zugewiesenen Dienstwohnung sind die Unterkunftskosten am ausländischen Beschäftigungsort stets in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abzugsfähig (vgl. BFH-Urteil vom 09.08.2023 – VI R 20/21; veröffentlicht am 09.11.2023).

Sachverhalt:

Der Kläger arbeitet als Botschafter für die Bundesrepublik Deutschland und war in dieser Funktion in zwei Ländern tätig. Die Bezüge wurden von seinem Arbeitgeber teilweise als steuerpflichtig und teilweise als steuerfrei behandelt. Während seiner Dienstzeit wies das Auswärtige Amt dem Kläger in der jeweiligen Residenz belegene Wohnungen mit Flächen von rund 250 und 185 qm beamtenrechtlich zu. Hierfür wurde ihm eine Dienstwohnungsvergütung vom Gehalt einbehalten.

Das Finanzamt erkannte die vom Kläger für diese Wohnungen geltend gemachten Unterkunftskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung lediglich anteilig bezogen auf eine Wohnfläche von 60 qm an. Die hiergegen gerichtete Klage hatte in allen Instanzen Erfolg (Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 22.06.2021 – 3 K 1255/20).

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind Werbungskosten notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG).

§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG enthält eine besondere Bestimmung zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland. Die Prüfung der in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG vorgesehenen Beschränkung auf notwendige Mehraufwendungen entfällt in diesem Fall.

Angesichts des eindeutigen Wortlauts („im Inland“) scheidet eine Anwendung der Regelung auf einen im Ausland belegenen Zweithaushalt indes aus. Insoweit verbleibt es bei der gesetzlichen Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG, wonach notwendige Unterkunftskosten, das heißt begrenzt auf das nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung Erforderliche, als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Eine Typisierung kommt dahingehend, dass Unterkunftskosten, die den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten, notwendig sind, für Auslandssachverhalte und damit im Streitfall nicht in Betracht (entgegen: BMF, Schreiben v. 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz 112).

Ein Durchschnittsmietzins am ausländischen Beschäftigungsort können in der Regel weder von den Beteiligten im Veranlagungsverfahren erhoben noch von den Finanzgerichten belastbar überprüft werden.

Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland ist im Einzelfall stets zu prüfen, welche Unterkunftskosten notwendig sind. Bei einer beamtenrechtlich zugewiesenen Dienstwohnung sind das die tatsächlichen Kosten. Dies ergibt sich aus den Besonderheiten des öffentlichen Dienstrechts, denn ein Beamter ist verpflichtet eine Dienstwohnung zu beziehen, wenn die dienstlichen Verhältnisse es erfordern.

Auf privatwirtschaftliche Beschäftigte können die Urteilsgrundsätze nicht identisch übertragen werden, denn hier besteht eine vergleichbare Verpflichtung nicht.

# Abfindungszahlungen bei Streitigkeiten ums Erbe

Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Nicht selten streiten sich die Beteiligten nach Eintritt eines Erbfalls um die Wirksamkeit und Auslegung eines Testaments. Im besten Fall schließen die Beteiligten zur Beilegung des Streits einen Vergleich. So auch im folgenden Fall, der dem BFH zur Entscheidung vorgelegt worden ist.

A war testamentarisch als Erbe vorgesehen. Die Wirksamkeit des Testaments wurde vom Bruder B in Frage gestellt. Nach langem Streit schloss der Erbe A mit seinem Bruder B einen Vergleich. B erkennt die Erbenstellung des A an und verzichtet auf die Erbenstellung. Als Ausgleich zahlt A an B eine Abfindung.

Aus diesem kleinen Fall entstanden viele steuerliche Fragen: Kann A die Abfindungszahlung an B abziehen? Muss B seine Abfindung versteuern? Auf welchen Zeitpunkt kommt es dabei jeweils an: Tod des Erblassers, Abschluss des Vergleichs, Zahlung der Abfindung?

Besteuerung der Abfindung bei B:

Bis 2017 bestand hier eine Steuerlücke zu Gunsten der Steuerpflichtigen. Diese Lücke hat der Gesetzgeber mit der Änderung des § 3 ErbStG geschlossen. Eine Abfindung für den Verzicht auf die Erbenstellung ist nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG erbschaftsteuerpflichtig. Maßgebend für die Steuer ist nicht Zeitpunkt des Todes des Erblassers, sondern der Zeitpunkt des Verzichts. Nicht maßgebend hingegen ist, ob und wann die vereinbarte Abfindung tatsächlich geleistet wird.

Das bedeutet aber auch, dass mit einer Ausschlagung des Erbes mit Abfindungszahlung der Zeitpunkt der Steuerentstehung gezielt beeinflusst werden kann, der u.a. für die Bewertung maßgebend ist (z.B. bei einem Aktiendepot).

Auch wenn für die Steuer der Zeitpunkt des Verzichts maßgebend ist, so ist für die Steuerklasse das Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser maßgebend, nicht das Verhältnis des Erwerbers zu demjenigen, der die Abfindung tatsächlich zahlt.

Zwischenergebnis: Der Erhalt der Abfindung ist erbschaftsteuerpflichtig und unterliegt nicht auch der Schenkungsteuer, da keine freigebige Zuwendung vorliegt, sondern eine Streitbeendigung. Die Abfindung unterliegt auch nicht der Einkommensteuer, da kein Einkommen erzielt wurde, sondern ein Entgelt für die Aufgabe einer privaten Rechtsposition gezahlt wurde.

Abzug der Abfindung beim Leistenden A:

Die Abfindung gehört zu den Kosten des Erwerbs und sind als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Zahlungen zur Abwendung etwaiger Herausgabeansprüche sind als Aufwendung zur Erlangung und Sicherung des Erwerbs bei der Besteuerung der Schenkung erwerbsmindernd zu berücksichtigen und stellen ein rückwirkendes Ereignis dar.

Abzugsfähig sind u.a. „Nachlassregelungskosten“. Dieser Begriff ist „weit auszulegen“ und umfasst alle Kosten der Feststellung des Nachlasses, und alle Kosten, um Erben in den Besitz der ihnen zukommenden Güter zu setzen. Die Voraussetzung für Abzug ist ein „unmittelbarer Zusammenhang“ zwischen Kosten und Erwerb. Die Kosten müssen aufgewendet werden, damit der Erwerber seine Rechtsstellung erlangt. Die Entstehung der Kosten nach dem Erbfall ist ausreichend, wenn ein enger zeitlicher Zusammenhang mit Erlangung vorliegt.

Fazit: Die Entscheidung ist zu begrüßen, denn sie bietet für die Praxis erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten. Erbvergleiche werden steuerrechtlich anerkannt, sofern eine unklare Sach- und/oder Rechtslage (z.B. Auslegung eines Testaments, Testierfähigkeit) vorliegt. Bei einem Vergleich sollte aber stets der unmittelbare Zusammenhang zwischen dem Erwerb und der Abfindung deutlich gemacht werden, damit Abzug als Erwerbskosten möglich ist.

# Ausländisches Erbrecht und deutsches Erb-schaftsteuerrecht

Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Erbfälle mit Auslandsberührung haben in den letzten Jahren erheblich an praktischer Bedeutung zugenommen. Zivilrechtlich wurden durch die Europäische Erbrechtsverordnung, die seit 2015 in alle EU-Mitgliedstaaten mit Ausnahme Irlands und Dänemarks gilt, viele Probleme gelöst. Steuerrechtlich sind aber nach wie vor viele Fragen offen. Dies gilt insbesondere für die Schnittstellen zwischen deutschem Erbschaftsteuerrecht und ausländischem Erbrecht.

Eine dieser Fragen wurde dem BFH zur Entscheidung vorgelegt. Der Entscheidung lag der folgende, nicht unübliche Sachverhalt zu Grunde:

Der Erblasser war ausschließlich italienischer Staatsangehöriger mit letztem Wohnsitz in Italien. Ohne Testament galt die gesetzliche Erbfolge nach italienischem Recht. Er wurde daher von seiner Frau und seinen beiden Kindern zu je einem Drittel beerbt.

Die Tochter als Miterbin war zwar ebenfalls italienische Staatsangehörige, hatte aber im Zeitpunkt des Erbfalls ihren Wohnsitz in Deutschland. Ein Jahr nach dem Erbfall gab sie ihren Wohnsitz in Deutschland auf und zog nach Italien.

Nach italienischem Erbrecht muss die Erbschaft, anders als nach deutschem Recht, angenommen werden. Die Erbschaft wird dadurch erst durch die Annahme erworben. Die Annahme wirkt auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Erbfolge eröffnet worden ist. Die Erbfolge wird im Zeitpunkt des Todes eröffnet.

Die Tochter hat die Erbschaft nach ihrem Vater nach ihrem Umzug nach Italien angenommen. Daher hatte sie im Zeitpunkt der Annahme in Deutschland keinen Wohnsitz mehr.

Mit der deutschen Finanzverwaltung bestanden in der Folge abweichende Auffassungen darüber, ob der Erwerb der Tochter nach italienischem Erbrecht in Deutschland der Erbschaftsteuer unterliegt.

Die Finanzverwaltung vertrat die Ansicht, dass die Erbschaftsteuer mit dem Tod des Erblassers entsteht (Steuerrecht). Da die Tochter im maßgeblichen Zeitpunkt des Todes ihres Vaters ihren Wohnsitz in Deutschland hatte, würde der Erwerb des gesamten Vermögens in Deutschland der Erbschaftsteuer unterliegen.

Die Tochter berief sich auf das italienische Erbrecht (Zivilrecht). Hiernach entsteht die Erbschaftsteuer nicht schon mit dem Tod des Erblassers, sondern erst mit der Annahme, die eine aufschiebende Bedingung des Erwerbs darstellt. Zum Zeitpunkt der Annahme hatte die Tochter keinen Wohnsitz mehr in Deutschland. Der Erwerb würde somit in Deutschland nicht der Erbschaftsteuer unterliegen. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht greift nicht ein, da Erblasser und Erben keine deutschen Staatsangehörigen waren.

Der BFH folgte der Auffassung der Finanzverwaltung. Eine Besteuerung erfolgt nicht nur bei Erwerben nach deutschem Erbrecht. Vielmehr unterliegt auch ein nach ausländischem Recht erfolgter vergleichbarer Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer.

Sein Urteil hat der BFH wie folgt begründet:

Die Erbschaftsteuer entsteht mit dem Tode des Erblassers. Ausnahme: Die Erbschaftsteuer entsteht bei aufschiebend bedingten Erwerben erst mit Bedingungseintritt. Aber, die Annahme der Erbschaft nach italienischem Erbrecht ist keine Bedingung im Sinne des deutschen Rechts zumal die Annahme des Erben ungewiss ist, da der Erbe selbst über die Annahme entscheiden kann. Dazu wirkt die Annahme nach italienischem Recht ausdrücklich auf den Zeitpunkt des Todes zurück. Im Regelfall entsteht Erbschaftsteuer mit Tod des Erblassers. Dies muss auch bei Erbfällen nach italienischem Erbrecht gelten.

Im Ergebnis entsteht die deutsche Erbschaftsteuer daher auch bei Erwerb nach italienischem Erbrecht mit dem Tod des Erblassers.

Praktische Folgen: Die deutsche Erbschaftsteuer fällt grundsätzlich auch dann, wenn sich der Erwerb nach ausländischem Erbrecht richtet. Die deutsche Erbschaftsteuer entsteht in aller Regel auch dann mit dem Tod des Erblassers, wenn es für den Erwerb nach ausländischem Erbrecht einer Annahme bedarf (z.B. in Italien, Spanien oder Portugal). Den Annahmeerklärungen kommt dabei allgemein Rückwirkung zu. Die erbrechtliche Rückwirkung ist auch steuerrechtlich anzuerkennen.

Anders, aber ungeklärt ist die Rechtslage möglicherweise bei einem Erwerb nach österreichischem Erbrecht. Nach österreichischem Erbrecht muss die Erbschaft vom Erben angenommen werden (sog. Erbantrittserklärung) und dem Erben vom Gericht in einem Einantwortungsbeschluss übertragen werden. Bis zur gerichtlichen Einantwortung ruht der Nachlass. Eigentum und Besitz gehen daher nicht schon durch den Erbfall, sondern erst aufgrund der gerichtlichen Einantwortung auf den Erben über. Die gerichtliche Entscheidung über die Einantwortung hat auch keine Rückwirkung auf den Erbfall.

## Anforderungen an Vermietungsbemühungen beim Grundsteuererlass

Anne-Christin Rüsenberg  
Steuerberaterin

Das Verwaltungsgericht Koblenz hat sich mit den Anforderungen an die Vermietungsbemühungen im Fall des Grundsteuererlasses auseinandergesetzt. Danach drängt sich insbesondere bei gewerblich genutzten Immobilien die Schaltung von Immobilienanzeigen in einschlägigen Suchportalen im Internet auf (VG Koblenz, Urteil v. 17.10.2023 – 5 K 350/23.KO).

Sachverhalt:

Die Klägerin betreibt ein Tenniszentrum. Da dieses im Veranlagungszeitraum 2015 und 2016 nur teilweise wirtschaftlich ausgelastet war, beantragte sie den teilweisen Erlass der Grundsteuer. Dies lehnte die beklagte Stadt ab.

Hiergegen wandte sich die Klägerin zunächst erfolglos mittels Widerspruch und sodann mit ihrer Klage.

Die Klägerin erläuterte, dass sie seit 2010 einen Immobilienmakler mit der Vermietung des Objekts beauftragt und ihre beiden Sporthallen mittels Flyern und regionalen Zeitungsannoncen sowie auf ihrer Homepage und auf Facebook beworben hat. Dabei habe sie ein Konzept erwogen, das die Vermietung einer der beiden Hallen zur Nutzung als Lager- und Produktionsflächen, als Lebensmittelmarkt, als Fitnesscenter oder für Veranstaltungen vorgesehen habe.

Die Klage hatte keinen Erfolg.

Rechtsgrundlage für den begehrten Grundsteuererlass ist § 33 Abs. 1 Satz 1 GrStG. Danach wird die Grundsteuer bei bebauten Grundstücken in Höhe von 25 Prozent erlassen, wenn der normale Rohertrag des Steuergegenstandes um mehr als 50 Prozent gemindert ist und der Steuerschuldner die Minderung des Rohertrages nicht zu vertreten hat.

Er hat eine Ertragsminderung dann nicht zu vertreten, wenn sie auf Umständen beruht, die außerhalb seines Einflussbereiches liegen, d.h. wenn er die Ertragsminderung weder durch ein ihm zurechenbares Verhalten herbeigeführt hat noch ihren Eintritt durch geeignete und ihm zumutbare Maßnahmen hat verhindern können.

Ist die Ertragsminderung – wie hier – durch einen teilweisen Leerstand des Objekts bedingt, so hat der Steuerpflichtige die Ertragsminderung nicht zu vertreten, wenn er sich nachhaltig um eine Vermietung der Räumlichkeiten zu einem marktgerechten Mietzins bemüht hat (vgl. BVerwG, Beschluss vom 13. Februar 2017 – 9 B 37.16 –, juris, Rn. 6).

Ob der Steuerpflichtige nachhaltige Vermietungsbemühungen unternommen hat, ist jeweils unter den gegebenen Umständen des Einzelfalls zu prüfen, wobei es auf die Verhältnisse des Erlasszeitraumes ankommt.

Generell unabdingbar ist es allerdings, dass er das Objekt durch Vermietungsangebote überhaupt dem Markt, das heißt den potenziellen Mietinteressenten zur Kenntnis bringt. Der Steuerpflichtige muss versucht haben, den Kreis möglicher Interessenten möglichst umfassend zu erreichen. Hierzu ist es jedenfalls im Regelfall erforderlich, dass die leerstehende Immobilie über das Internet in den einschlägigen Suchportalen der Immobilienbranche beworben wird.

Andererseits ist der Steuerpflichtige nicht gehalten, Werbemaßnahmen zu ergreifen, die nur in geringem Umfang erfolgversprechend sind und deren Kosten gemessen an der Erhöhung der Vermietungschancen unzumutbar erscheinen.

Im Erlasszeitraum 2015 und 2016 lassen sich keine hinreichenden Anstrengungen der Klägerin feststellen, das Tenniszentrum einer Vermietung zuzuführen.

Die Klägerin konnte nicht belegen, mit welchem konkreten Vermittlungsauftrag sie den Makler beauftragt und welche Vermittlungstätigkeiten dieser im Einzelnen wahrgenommen hat.

Abgesehen davon, hat die Klägerin das Tenniszentrum nicht in den einschlägigen Suchportalen im Internet angeboten, was sich jedoch gerade bei gewerblich genutzten Immobilien und bei dem von der Klägerin

verfolgten Nutzungskonzept aufdrängt, um einen überregionalen Interessentenkreis zu erreichen. Eine Bewerbung des Zentrums auf der eigenen Homepage und der eigenen Facebook-Seite genügt wegen deren geringeren Reichweite nicht.

## Vorsteuerabzug bei Betriebsveranstaltungen

**Gunhild Schwarberg**  
*Steuerberaterin*

Mit Urteil vom 10. Mai 2023 (AZ V R 16/21) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Unternehmer, der Leistungen für sog. Betriebsveranstaltungen bezieht (hier: Weihnachtsfeier), nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn diese Veranstaltungen nicht ausschließlich dem privaten Bedarf der Betriebsangehörigen dienen, sondern durch die besonderen Umstände seiner wirtschaftlichen Tätigkeit bedingt sind.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Kläger veranstaltete im Dezember 2015 eine betriebliche Weihnachtsfeier, zu der er alle Arbeitnehmer der Geschäftsführung einlud. Von den 32 eingeladenen Personen nahmen 31 an der Veranstaltung teil. Zur Durchführung der Weihnachtsfeier mietete der Unternehmer für ein gemeinsames „Kochevent“ ein entsprechendes Kochstudio. Dort bereiteten die Teilnehmer unter Anleitung von zwei Köchen gemeinsam die Mahlzeit zu, die sie anschließend verzehrten. Die in Rechnung gestellten Kosten für die gesamte Veranstaltung betrugen 4.664,68 € (brutto), darin waren 744,78 € Umsatzsteuer enthalten, für die der Kläger den Vorsteuerabzug beantragte.

Das Finanzamt lehnte diesen Antrag mit Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 14.10.2015 ab. Danach seien Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung überwiegend durch den privaten Bedarf des Arbeitnehmers veranlasst, wenn die Aufwendungen die einkommensteuerliche Freigrenze von 110 € je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung überschritten. In solchen Fällen entfalle sowohl der Anspruch auf Vorsteuerabzug als auch die Besteuerung der unentgeltlichen Wert-

abgabe. Den Einspruch des Klägers wies das Finanzamt durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück.

Im Rahmen des Klageverfahrens vor dem Finanzgericht wandte sich der Kläger auch gegen die Einbeziehung der Kosten des äußeren Rahmens der Weihnachtsfeier in die Berechnung der 110 €-Grenze. Dieser Ansicht folgte das Finanzgericht in seiner Entscheidung nicht. Es wies die Klage als unbegründet ab. Es versagte den begehrten Vorsteuerabzug mit der Begründung, die im Rahmen der Weihnachtsfeier bezogenen Leistungen seien nicht für das Unternehmen ausgeführt worden. Betriebsveranstaltungen wie Weihnachtsfeiern stellten grundsätzlich eine Leistung für den privaten Bedarf des Personals dar. Die Verbesserung des Betriebsklimas als nur mittelbar verfolgter Zweck reiche insoweit nicht aus. Weiterhin sei die Abspaltung der Kosten für den äußeren Rahmen umsatzsteuerrechtlich ausgeschlossen, da es sich bei dem Kochevent um eine einheitliche Leistung handele.

In seinem Urteil bestätigt der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts. Er führt in seiner Begründung aus, dass auch die zwischenzeitliche Änderung des Einkommensteuergesetzes (gültig ab 01.01.2015), wonach die 110 € einen Freibetrag und nicht länger eine Freigrenze darstellen, keine Auswirkung auf die umsatzsteuerliche Beurteilung hat. Eine Freigrenze, bei deren Überschreiten sämtliche Kosten der Steuer zu unterwerfen seien, entspreche dem Sinn und Zweck der Entnahmeregulung. Freibeträge seien dem Umsatzsteuergesetz wesensfremd, da nur Beträge von geringfügiger Bedeutung von der Besteuerung ausgenommen werden sollen.

Ob für die Berechnung der Betragsgrenze die Zahl der angemeldeten oder die der teilnehmenden Personen einzubeziehen ist, musste aufgrund der Fallkonstellation nicht entschieden werden, da die Grenze für Aufmerksamkeiten von 110 € bei beiden Alternativen deutlich überschritten wurde.

# Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey  
Steuerberaterin

## Individueller Verbraucherschutz. Ermäßigter oder Regelsteuersatz?

Die ertragsteuerliche Behandlung eines individuellen Verbraucherschutzbetriebes habe ich in unserer letzten Ausgabe genau betrachtet. Die Finanzgerichte stufen diese Betriebe eindeutig als Zweckbetrieb gemäß § 65 Abgabenordnung (AO) ein. Somit sind die Einnahmen von der Körperschaft- und der Gewerbesteuer befreit. Das Umsatzsteuerrecht sieht dieses jedoch anders. Bisher vertritt die Finanzverwaltung noch die Auffassung, dass ein Zweckbetrieb automatisch auf seine Umsätze den ermäßigten Steuersatz anwenden kann.

Der Bundesfinanzhof (BFH) vertritt jedoch in diesem Punkt eine weitaus strengere Auffassung und lässt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur in wenigen Fällen zu. Diese Rechtsprechung wurde in einem Urteil vom 26.08.2021 erneut bestätigt. In dem verhandelten Fall ging es um eine gemeinnützige Organisation, die den Verbraucherschutz förderte. Sie führte Vergleichsuntersuchungen von Waren und Dienstleistungen (hier insbesondere Versicherungen) durch und veröffentlichte die Ergebnisse auf ihrer Website und in der vereinseigenen Zeitschrift.

Es wurden Musterfälle konstruiert, um die Versicherungen besser vergleichen zu können. Außerdem gab es das Angebot, Versicherungsvergleiche gegen Entgelt zu erstellen. Gewinn erzielte dieser Zweckbetrieb nicht. Ertragsteuerlich war ein Verlust zu verzeichnen. Die gemeinnützige Organisation ordnete die Einnahmen dem Zweckbetrieb zu und belegte die Einnahmen mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Der BFH hob diese Entscheidung im Punkt Umsatzsteuer auf. Aus der Zweckbetriebeigenschaft folgt demnach nicht, wie von den Finanzbehörden vertreten, die uneingeschränkte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Dieser ist laut BFH nur dann anzuwenden, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung

zusätzlicher Einnahmen diene und sie durch diese Umsätze nicht in unmittelbarem Wettbewerb mit vergleichbaren Leistungen der umsatzsteuerpflichtigen Konkurrenten treten.

Laut BFH hat der vorliegende Zweckbetrieb diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Er diene der Erzielung zusätzlicher Einnahmen, da die Erstellung der Versicherungsvergleiche gegen Entgelt den einzigen Tätigkeitsgegenstand der gemeinnützigen Organisation darstellt. Die Erwirtschaftung von Verlusten ist dabei nicht von Relevanz, da es hier nur um die Erzielung von Einnahmen und nicht um die Erzielung von Gewinnen geht. Darüber hinaus tritt der Zweckbetrieb in direkte Konkurrenz mit den freiberuflichen Versicherungsmaklern, Versicherungsportalen etc., da diese im gleichen Bereich entgeltlich tätig werden und ihre Kunden hier unabhängig beraten.

Richtig ist, dass für den Verbraucherschutz dieser Wettbewerb für die Verwirklichung seines Satzungszwecks unvermeidbar ist. Dieses ist jedoch nur ertragsteuerlich relevant. Umsatzsteuerlich ist es nicht von Bedeutung. Auch das Unionsrecht greift in diesem Fall nicht, da es sich nicht um eine Einrichtung handelt, die für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig ist. Sie erbringt ihre Leistungen nämlich nicht nur an sozial oder körperlich hilfsbedürftige Menschen, sondern die Leistungen werden der Allgemeinheit angeboten. Dieses Urteil zeigt wieder einmal, dass die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung immer von allen anderen Steuerrechtsfragen getrennt vorzunehmen ist.

## Das Wachstumschancengesetz: Änderungen für gemeinnützige Organisationen

Der veröffentlichte Referentenentwurf für das Wachstumschancengesetz sieht für gemeinnützige Organisationen nur wenige spezifische Änderungen vor. Die im Koalitionsvertrag der Ampel-Parteien angekündigte Modernisierung des Gemeinnützigkeitsrechts lässt also weiter auf sich warten. Folgende geplanten Änderungen sind jedoch von Interesse:

Als Reaktion der sehr strikten Gesetzgebung des BFH soll die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Zweckbetriebsleistungen gesetzlich verankert werden, wenn entweder die Leistungsempfänger oder die beteiligten Personen einem steuerbegünstigten Satzungszweck der leistenden Organisation angehören. Hiermit setzt Deutschland jetzt die bereits beschlossene unionsrechtliche Grundlagenänderung durch.

Allgemeine Änderungen im Unternehmenssteuerrecht betreffen auch gemeinnützige Organisationen, soweit sie steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe betreiben. Das hat zur Folge, dass der Zeitraum, in dem Verluste aus einem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb künftig drei Jahre

zurückgetragen werden dürfen. Der Höchstbetrag für einen Verlustrücktrag beträgt dann dauerhaft 10 Mio. Euro. Der Verlustrücktrag ermöglicht es, den erwirtschafteten Verlust mit dem Gewinn des Vorjahres zu verrechnen. Gewerbesteuerlich bleibt ein Verlustrücktrag weiterhin ausgeschlossen.

Zum 01.01.2024 wird gemäß § 60b AO ein Zuwendungsregister eingeführt, in dem alle Körperschaften erfasst werden, die berechtigt sind, Zuwendungsbestätigungen für erhaltene Spenden und Mitgliedsbeiträge auszustellen. Die geplante Reform sieht vor, dass auch ausländische Körperschaften aus der EU/EWR erfasst werden, die bei einer fiktiven Steuerpflicht in Deutschland wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit wären. Möchten diese Körperschaften künftig Zuwendungsbestätigungen ausstellen, müssen sie im neuen Zuwendungsregister eingetragen sein.

Sämtliche Personengesellschaften sollen künftig eine Option zur Körperschaftbesteuerung bekommen. Wählen diese betreffenden Gesellschaften diese Option, können sie nach den allgemeinen gesetzlichen Regeln wegen Gemeinnützigkeit steuerbegünstigt sein und so auch von der Gewerbesteuer befreit sein.

Künftig müssen Steuergestaltungen mit Inlandsbezug der Finanzverwaltung gemeldet werden. Dieses muss aber nur dann erfolgen, wenn ein Dritter erwarten kann, dass der Hauptzweck ein steuerbegünstigter Zweck ist. Der Nutzer der Gestaltung muss dann eine gewisse wirtschaftliche Größe haben und die Gestaltung muss einen monetären Mindestnutzen erbringen. In der Regel wird eine solche Gestaltung bei kleineren gemeinnützigen Organisationen gar nicht zum Tragen kommen. Bereits im Geschäftsbericht, der auch dem Finanzamt im Rahmen der Steuererklärung vorgelegt werden muss, wird eine solche Gestaltung ersichtlich sein.

### **Der vier Sphären Bereich eines Vereins im Fokus der Finanzbehörden**

Die Finanzbehörden gucken immer mehr darauf, dass die gemeinnützigen Organisationen ihre Einnahmen in den richtigen Bereich (Ideeller Bereich, Zweckbetrieb, Vermögensverwaltung, Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) einordnen. Dabei werden alle Vereine unter den Generalverdacht gestellt, dass sie versuchen, ihre Einnahmen dem ideellen Bereich zuzuordnen, da hier weder Körperschaftsteuer noch Gewerbesteuer oder Umsatzsteuer anfallen. Der ideelle Bereich ist das Herzstück eines jeden Vereins. Er gibt dem Verein seine Existenzberechtigung denn hier wird die eigentliche Vereinstätigkeit abgebildet.

Im ideellen Bereich steht jeder Leistung grundsätzlich keine Gegenleistung gegenüber. Zu den Einnahmen zählen insbesondere die Mitgliederbeiträge, echte

Zuschüsse, Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse oder auch Bußgelder. Probleme bereiten hier insbesondere die sog. Mischfälle, die auf verschiedene Bereiche aufgeteilt werden müssen. Dass Einnahmen konkret nur einem Bereich zuzuordnen sind, ist längst nicht immer der Fall.

Ein ganz alltägliches Beispiel ist die Organisation einer Jubiläumsveranstaltung mit einem Festumzug, einer Jubiläumszeitschrift und einer großen Party. Allein diese drei Beispiele sind unterschiedlich einzuordnen. Die kostenlose Verteilung der Festzeitschrift an die Mitglieder ist (auch mit den entsprechenden Kosten) im ideellen Bereich zu erfassen. Der Verkauf der Festzeitschrift an Nichtmitglieder ist im steuerbegünstigten Zweckbetrieb zu erfassen. Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb umfasst dann die Werbung in der Jubiläumszeitschrift, die Musikkapelle und die Einnahmen für die Bewirtung aller Festgäste im Festzelt.

Auch die Zuordnung der entsprechenden Aufwendungen ist von großer Bedeutung, da z.B. im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb keine Verluste ausgewiesen werden dürfen. Die korrekte Zuordnung zu den einzelnen Bereichen ist auch für das Thema Umsatzsteuer von großer Bedeutung. Daher sehen die Finanzbehörden immer genauer hin. Wird dem Verein eine bewusste fehlerhafte Zuordnung unterstellt, führt diese Feststellung im schlimmsten Fall zum Entzug der Gemeinnützigkeit. Nehmen die Finanzbehörden Umqualifizierungen von Einnahmen und Ausgaben von einem in den anderen Bereich vor, kann dies erhebliche Auswirkungen auf die Höhe von Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer haben.

## Impressum:

**Herausgeber:** Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater  
Verler Str. 6, 33332 Gütersloh  
Oberntorwall 23a, 33602 Bielefeld

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „Steuerrecht im Focus“ finden Sie unter [www.anwey.de](http://www.anwey.de) in der Rubrik „Aktuelles“.

Die Informationen des vorliegenden Mandantenbriefes sind nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden. Sie enthalten aber ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalles gerecht zu werden und sind daher nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Die Komplexität, die unterschiedliche Beurteilung im Einzelfall sowie der ständige Wechsel der Rechtsprechung machen es daher notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.