

Einkommensteuer-Info

April 2020

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
| www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Aus der Rechtsprechung.....	1
1.1	Rückgängigmachung eines IAB und fehlende Hinzurechnung	1
1.2	Vorab entstandene Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung	3
1.3	Forderungseinziehung kein „Veräußerungs“geschäft	5
2	Abkürzungsverzeichnis	6

1 Aus der Rechtsprechung

1.1 Rückgängigmachung eines IAB und fehlende Hinzurechnung

Soweit in Anspruch genommene IABs nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres hinzugerechnet wurden, sind die IABs im Bildungsjahr rückgängig zu machen¹; die vorzeitige Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen vor Ablauf der Investitionsfrist ist zulässig.

Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es für die Rückgängigmachung des IAB im Bildungsjahr darauf an, dass eine Hinzurechnung innerhalb der o. g. Frist nicht erfolgt. Allein die Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes ist nicht ausreichend, um eine solche rückwirkende Auflösung zu verhindern.

Sachverhalt

Der Kläger erzielt als Heizungs- und Sanitärinstallateur Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

In seiner Gewinnermittlung für das Streitjahr 2008 machte der Kläger einen außerbilanziellen Investitionsabzugsbetrag von 12.491 EUR geltend.

Im Jahr 2009 erwarb der Kläger u.a. einen PKW, ein Aquarium und einen Drucker. Er minderte die Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter innerbilanziell um jeweils

¹ § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG

40 %, was in der Summe dem im Jahr 2008 geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag von 12.491 EUR entsprach. Die vorgesehene außerbilanzielle Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags unterblieb hingegen.² Sowohl die innerbilanzielle Minderung als auch das Unterbleiben der außerbilanziellen Hinzurechnung war aus den beim FA eingereichten Unterlagen erkennbar. Das FA veranlagte den Kläger auch für 2009 erklärungsgemäß und ohne Vorbehalt der Nachprüfung.

Nachdem das FA den Fehler im Rahmen einer im Jahr 2016 durchgeführten Betriebsprüfung bemerkt hatte, erließ es am 1. September 2016 geänderte Bescheide über Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag 2008, in denen es den Gewinn jeweils um 12.491 EUR erhöhte. Verfahrensrechtlich waren die Änderungsbescheide auf § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG 2008 bzw. § 35b Abs. 1 GewStG gestützt.

Das FA führte aus, zwar bestehe für das Jahr, in dem der Fehler eingetreten sei (2009), keine Korrekturmöglichkeit. Allerdings ordne der Wortlaut des § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG 2008 immer dann eine Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags im Abzugsjahr an, wenn dieser Betrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach § 7g Abs. 2 EStG 2008 hinzugerechnet worden sei. Eine solche Hinzurechnung sei hier unterblieben. Die Kürzung der Anschaffungskosten sei hierfür nicht erheblich.

Einspruch und Klage³ blieben ohne Erfolg.

Entscheidung des BFH

Nach Auffassung des BFH ist die Revision unbegründet und zurückzuweisen.⁴ Die unterbliebene außerbilanzielle Hinzurechnung alleine reiche für eine Rückgängigmachung des IAB im Bildungsjahr aus.

Im Entscheidungsfall konnte der Einkommensteuerbescheid 2008 auch **verfahrensrechtlich** noch geändert werden.

- Die Einkommensteuer-Erklärung 2008 wurde in 2010 eingereicht. Die Festsetzungsfrist begann damit mit Ablauf des Jahres 2010.⁵
- Die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist endete mit Ablauf des Jahres 2014.⁶

² § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG 2008

³ Siehe FG Rheinland-Pfalz, Urf. v. 26.2.2019 – 3 K 1658/18, EFG 2019, 881 (nachfolgend BFH-Urf. v. 3.12.2019 – X R 11/19, DStR 2020, 772)

⁴ BFH-Urf. v. 3.12.2019 – X R 11/19, DStR 2020, 772

⁵ § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO

- In den Fällen des § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG 2008 endet die Festsetzungsfrist für das Jahr der Vornahme des IAB allerdings nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet. Selbst wenn die Einkommensteuer-Erklärung 2011 bereits im Jahr 2012 eingereicht worden wäre, endete die vierjährige Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2011 erst mit Ablauf des Jahres 2016.
- Der geänderte Einkommensteuerbescheid 2008 war am 1. September 2016 und damit innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen.
- Auch in Bezug auf den geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 1. September 2016 war die Festsetzungsfrist gewahrt.⁷

Praxishinweis

Die aktuelle Entscheidung des BFH dürfte auch für die seit dem VZ 2016 geltende Gesetzesfassung des § 7g EStG und auch für Einnahme-Überschussrechner bedeutsam sein.

1.2 Vorab entstandene Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung

Einen weiteren interessanten und praxisbedeutsamen Sachverhalt hat der BFH mit Urteil v. 23. Oktober 2019⁸ entschieden.

Sachverhalt

Der dem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt lässt sich folgendermaßen zusammenfassen:

- Die Klägerin war Oberärztin und unterhielt eine angemietete 2 ½ Zimmer-Wohnung in Berlin.
- Infolge der Geburt der Tochter befand sie sich in Elternzeit und zog zu dem Lebensgefährten nach Hannover.
- Während der Elternzeit nahm die Klägerin eine Teilzeitstelle in dem während der Elternzeit möglichen Umfang – offensichtlich in Hannover oder Umgebung - an.
- Die Planung der Familie war, dass der Familienwohnsitz mit dem Kind in Hannover bleiben sollte und die Klägerin nach Ende der Elternzeit wieder ihre bisherige Vollzeitstelle in Berlin aufnehmen würde.

⁶ § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO

⁷ § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG i.V.m. § 171 Abs. 10 AO

⁸ BFH, Ur. v. 23.10.2019 – VI R 1/18, BFH/NV 2020, 354

- Wegen des starken Wohnungsmangels in Berlin und wegen des preisgünstigen Mietvertrages behielt die Klägerin die dortige Wohnung auch während der Elternzeit bei und setzte die entstandenen Kosten (unter Berücksichtigung der Einnahmen aus einer Untervermietung) als WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ab.
- Die Wohnung in Berlin wurde erst zu dem Zeitpunkt gekündigt, als die Klägerin sich für eine andere (Vollzeit-) Stelle in Hannover oder Umgebung entschieden hatte.

Das FG Berlin-Brandenburg ließ einen Kostenabzug zu.⁹

Entscheidung des BFH

Nach Auffassung des BFH hat das FG Berlin-Brandenburg die Aufwendungen für die Wohnung allerdings zu Unrecht als Werbungskosten anerkannt.

Begründung

- Die Klin. konnte die Kosten nicht als Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend machen, weil sie in Berlin keine erste Tätigkeitsstätte mehr unterhielt. Während der Elternzeit ruhte ihr Arbeitsverhältnis mit der Klinik kraft Gesetzes. Die Elternzeit führte zur Befreiung von der Arbeitspflicht. Die Klin. war damit nicht mehr im Rahmen des Dienstverhältnisses nachhaltig, fortlaufend und immer wieder in Berlin tätig.
- Ein Kostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten scheitert ebenso. Der BFH betont, dass die Mietkosten einer Wohnung, ohne dass die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen¹⁰, grundsätzlich nicht ersatzweise nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abgezogen werden können.

⁹ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 1.6.2017 – 3 K 3278/14, EFG 2017, 1580 (nachfolgend BFH-Urt. v. 23.10.2019 – VI R 1/18, BFH/NV 2020, 354)

¹⁰ Entsprechendes dürfte auch für Unterkunftskosten i.R. einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit gelten

- Auch vorweggenommene Werbungskosten lagen im Entscheidungsfall nicht vor. Hierzu muss ein endgültiger Entschluss gefasst werden, die Wohnung zukünftig im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung zu nutzen. Im Entscheidungsfall wurde dies lediglich behauptet. Der BFH war aber nach den vorliegenden Feststellungen nicht davon überzeugt, dass die Klin. den endgültigen Entschluss gefasst hatte, die Wohnung auch künftig im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung zu nutzen. Sie orientierte sich vielmehr durch den Umzug um, so dass das Vorhalten der Wohnung offensichtlich nur noch privat veranlasst war.

Praxishinweis

Der BFH zweifelt in seiner Urteilsbegründung zudem an, ob eine gegenteilige Rechtsprechung des FG Münster¹¹ mit diesen BFH-Grundsätzen in Einklang steht. Mit diesem „Wink mit dem Zaunpfahl“ will der BFH offensichtlich klarstellen, dass er den Entscheidungsfall des FG Münsters anders entschieden hätte.

1.3 Forderungseinziehung kein „Veräußerungs“geschäft

Mit Urteil v. 3. September 2019¹² hat der BFH entschieden, dass die Einziehung einer Forderung, die von einem Dritten unter Nennwert entgeltlich erworben wurde, keine „Veräußerung“ i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstelle.

Anders als der Fall einer Weiterveräußerung einer zuvor angeschafften Forderung vollziehe sich die Einziehung derselben durch eine Leistung des Schuldners, der hierdurch die Forderung zum Erlöschen bringe (§ 362 Abs. 1 BGB). Die Leistung des Schuldners sei folglich nicht auf eine Übertragung der Forderung (und mithin nicht auf einen Rechtsträgerwechsel) gerichtet. Überdies setze die Einziehung keine Mitwirkung des Forderungsinhabers voraus.

Beispiel

A erwirbt von der H-KG eine Forderung gegenüber der C-GmbH i.H.v. 410.000 EUR im Juni 2008 für 200.000 EUR. Am 22. Dezember 2008 zahlt die C-GmbH an A 400.000 EUR zur Begleichung der Forderung.

Lösung

A hat kein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. zu versteuern. Der Forderungsausgleich der von einem Dritten erworbenen Forderung stellt keine „Veräußerung“ dar.

¹¹ FG Münster, Urt. v. 12.6.2019 – 7 K 57/18 E, EFG 2019, 1278, rkr.

¹² BFH-Urt. v. 3.9.2019 – IX R 12/18, BStBl II 2020, 94

Praxishinweis

Die durch den BFH geklärte Streitfrage ist nur für die Einziehung von Kapitalforderungen, die vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden, relevant. Insoweit konnten Wertsteigerungen bei Kapitalanlagen nur unter den Voraussetzungen des § 23 EStG a.F. (Veräußerung innerhalb der Jahresfrist) besteuert werden.¹³

Durch die **Abgeltungsteuer** werden auch Wertzuwächse, die bei einer Veräußerung oder der Einlösung der jeweiligen Kapitalanlage entstehen, der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 EStG unabhängig von der Haltedauer unterworfen. Nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG** gilt als Veräußerung auch die Einlösung einer Forderung.¹⁴

Offen ist, ob die künftige BFH-Rechtsprechung die Einziehung einer Forderung in der ab 2009 geltenden Rechtslage als nicht steuerbare Einnahme ansehen wird. Dies dürfte nicht mit dem Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG im Einklang stehen.¹⁵ Denn der Gesetzgeber wolle durch § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG eine vollständige steuerliche Erfassung aller Vermögenszuwächse im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreichen,¹⁶ wobei auch **Verluste** denkbar sind.¹⁷ Höchststrichterlich geklärt ist diese Rechtsfrage bislang jedoch nicht.

Entstehen Veräußerungsverluste nach dem 31. Dezember 2019, gilt einschränkend die neue Regelung zur Verlustausgleichsbeschränkung (**10.000 EUR-Regelung**).¹⁸

2 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium

¹³ § 52 Abs. 31 Satz 2 EStG

¹⁴ Siehe auch BMF-Schr. v. 10.5.2019 – IV C 1 – S 2252/08/100004:026, 2019/0194959, BStBl I 2019, 464 Rn. 59

¹⁵ Steinhaff, jurisPR-SteuerR 7/2020 Anm. 4

¹⁶ BT-Drs. 16/4841, 56; so auch Schmidt/Levedag, 39. Aufl. EStG-Komm., § 20 Rz. 147

¹⁷ BFH-Urt. v. 12.6.2018 – VIII R 32/16, BStBl II 2019, 221

¹⁸ § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG; siehe auch Perschon, AktStR special 16, S. 53 f.

FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung