

# SteuerBlick

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

April 2024

## Inhaltsübersicht

|  |   |
|--|---|
| 1. Erste Tätigkeitsstätte eines Bauleiters?.....   | 1 |
| 2. Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften zu Buchwerten möglich..                           | 1 |
| 3. Aussetzung der Vollziehung gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich ..... | 2 |
| 4. Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist: Steuerbefreiung wegen Eigennutzung nur in engen Grenzen .....                                    | 2 |
| 5. Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft .....   | 3 |
| 6. Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: BFH korrigiert Anwendung des 90 %-Einstiegstests .....                                    | 4 |

## 1. Erste Tätigkeitsstätte eines Bauleiters?

Sowohl für die Frage des Abzugs von Werbungskosten als auch bei der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus einer Firmenwagengestellung ist die Frage, ob und wo ein Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte im steuerlichen Sinne hat, von Bedeutung. Der BFH hatte nun über folgenden Fall zu entscheiden: Der Bauleiter eines international tätigen Bauunternehmens war zwar mit dem „Einstellungsort Z“, an dem das Bauunternehmen eine feste Einrichtung unterhielt, eingestellt worden, nicht jedoch speziell mit der Maßgabe, dass er in dem auf dem Betriebsgelände befindlichen Gebäude tätig sein sollte. Wie durch Zeugenaussage nachgewiesen worden ist, war er für Tätigkeiten auf den jeweiligen Baustellen eingestellt worden und hat im Bürogebäude der Arbeitgeberin keine nennenswerten Arbeiten durchgeführt. Eine Zuordnung zu einer bestimmten ortsfesten Einrichtung erfolgte nicht.

Der BFH entschied mit Urteil vom 14.9.2023 (Az. VI R 27/21), dass der **Bauleiter keine erste Tätigkeitsstätte** im steuerlichen Sinne hat. Dies hatte zur Folge, dass für die Fahrten mit seinem Dienstwagen von der Wohnung aus nach Z kein Nutzungsvorteil anzusetzen war – also keine Anwendung der 0,03 %-Regelung – und somit kein Arbeitslohn vorlag und er die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand nach Maßgabe der Abwesenheit von der Wohnung absetzen konnte.

In dem Leitsatz zum Urteil fasst das Gericht zusammen, was auch für vergleichbare Fälle wichtig ist: Eine (stillschweigende) Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers ergibt sich nicht allein daraus, dass der Arbeitnehmer die Einrichtung (aus der maßgeblichen Sicht ex ante) nur gelegentlich zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsuchen muss, im Übrigen aber seine Arbeitsleistung überwiegend außerhalb der festen Einrichtung erbringt.

### ► Handlungsempfehlung:

Die Auseinandersetzungen vor den Finanzgerichten verdeutlichen, dass die Feststellung, ob und wo eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, im Einzelfall schwierig und streitan-

fällig sein kann. Die aktuelle Rechtsprechung ist in der Praxis auf vergleichbare Fälle zu übertragen.

## 2. Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften zu Buchwerten möglich

Die Regeln des Einkommensteuerrechts erlauben die buchwertneutrale – also ohne steuerliche Aufdeckung stiller Reserven – Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern u.a. aus einem Betriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft in das Vermögen der Gesellschaft sowie in das steuerliche Sonderbetriebsvermögen, zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen oder auch aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Vermögen der Gesellschaft und jeweils umgekehrt. Ausdrücklich nicht geregelt ist die Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften. Daher war die FinVerw stets davon ausgegangen, dass die Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften nicht steuerneutral erfolgen kann.

Diese strittige Frage wurde bereits im Jahr 2013 dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt. Nun hat das Gericht mit Urteil vom 28.11.2023 (Az. 2 BvL 8/13) dahingehend entschieden, dass der Ausschluss der buchwertneutralen Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften aus den Möglichkeiten, die das Einkommensteuerrecht zur buchwertneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern bietet, mit dem Grundgesetz unvereinbar ist. Solche Übertragungen sind nach dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte der gesetzlichen Vorgabe nicht zum Buchwert möglich und werden gegenüber den im Gesetz begünstigten Wirtschaftsguttransfers benachteiligt. Dies verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG. Für die Ungleichbehandlung von Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften sind keine sachlich einleuchtenden Gründe ersichtlich, die die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen.

Das Gericht gibt dem Gesetzgeber auf, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen. Die aktuelle gesetzliche Regelung bleibt bis zu deren Inkrafttreten mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift auch für Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nach dem 31.12.2000 gilt.

#### **i Hinweis:**

Das Gericht betont, dass eine Ungleichbehandlung nicht dadurch gerechtfertigt werden kann, dass im Einzelfall Ausweichgestaltungen die Steuer Mehrbelastung vermeiden können. Solche Ausweggestaltungen könnten nur dann berücksichtigt werden, wenn das betreffende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Stpfl. bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt. Auch die durch § 6b EStG eröffnete Gestaltungsoption stelle die Ungleichbehandlung nicht infrage, denn dieser Weg besteht nur bei bestimmten Wirtschaftsgütern.

#### **o Handlungsempfehlung:**

In Gestaltungsfällen sollte die Reaktion des Gesetzgebers abgewartet werden. Offen ist, welche Voraussetzungen der Gesetzgeber vorgibt, so ob eine buchwertneutrale Übertragung nur bei völlig beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften möglich ist und ob Behaltefristen vorgesehen werden.

### **3. Aussetzung der Vollziehung gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich**

Das FG Rheinland-Pfalz hat in zwei Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes zu den Bewertungsregeln des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts nach dem Bundesmodell entschieden, dass die Vollziehung der dort angegriffenen Grundsteuerwertbescheide wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit auszusetzen ist. Die Streitfälle lagen wie folgt:

- » Dem ersten Streitfall lag eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 72 qm zu Grunde. Nach dem Vortrag der Antragstellerin war das im Jahr 1880 errichtete Haus **seit Jahrzehnten nicht renoviert** worden und z.B. noch mit einer Einfachverglasung der Fenster versehen. Daher sei der gesetzlich normierte Mietwert pro Quadratmeter überhöht. Der Bodenrichtwert für das 351 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 125 €/qm ermittelt worden. Das Finanzamt wandte dennoch den gesetzlich normierten Mietwert an.
- » Der zweite Streitfall betraf eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 178 qm, das im Jahr 1977 bezugsfertig errichtet wurde. Der Bodenrichtwert für das 1 053 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 300 €/qm ermittelt worden. Nach dem Vortrag der Antragsteller könne dieser Bodenwert jedoch nur mit einem Abschlag von 30 % angewandt werden, weil ihr Grundstück auf Grund einer **Bebauung in**

**zweiter Reihe**, der Grundstückserschließung nur durch einen Privatweg und wegen einer besonderen **Hanglage** nur eingeschränkt nutzbar sei. Das Finanzamt berücksichtigte den Bodenrichtwert gleichwohl ohne Abschlag.

Das FG setzte mit den beiden Eilbeschlüssen v. 23.11.2023 die Vollziehung des gegenüber den Antragstellern ergangenen jeweiligen Grundsteuerwertbescheids aus, weil nach summarischer Prüfung ernstliche Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der einzelnen Bescheide als auch an der Verfassungsmäßigkeit der zu Grunde liegenden Bewertungsregeln bestünden. Die einfachrechtlichen Zweifel des Finanzgerichts betrafen v.a. Zweifel daran, dass die entscheidend in die Bewertung eingeflossenen Bodenrichtwerte rechtmäßig zu Stande gekommen seien. Hierbei hat der Senat zum einen ernstliche Bedenken bezüglich der gesetzlich geforderten Unabhängigkeit der rheinland-pfälzischen Gutachterausschüsse geäußert, weil nach der rheinland-pfälzischen Gutachterausschussverordnung Einflussnahmemöglichkeiten nicht ausgeschlossen werden könnten.

#### **i Hinweis:**

Das FG hat insbesondere wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfragen die Beschwerde zum BFH zugelassen. Abzuwarten bleibt daneben, ob und wie diese Rechtsfragen in Hauptsacheverfahren geklärt werden.

#### **o Handlungsempfehlung:**

Im Grundsatz sollte generell gegen Grundsteuerwertfeststellungen der Einspruch geprüft werden.

### **4. Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist: Steuerbefreiung wegen Eigennutzung nur in engen Grenzen**

Im Privatvermögen gehaltene Immobilien können im Grundsatz nach einer zehnjährigen Haltedauer ohne steuerliche Belastung veräußert werden. Erfolgt die Veräußerung dagegen innerhalb der Spanne von zehn Jahren nach dem Erwerb, so wird ein Veräußerungsgewinn (und auch -verlust) grundsätzlich steuerlich erfasst. Insoweit gibt es aber eine wichtige Rückausnahme (welche dann wieder zu einer steuerlichen Nichterfassung führt): Ausgenommen von der Besteuerung sind auch innerhalb des Zehnjahreszeitraums Immobilien, die

- » im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder
- » im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Die „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ erfordert eine tatsächliche Nutzung als Wohnung vom Stpfl. selbst. Die Immobilie muss vom Stpfl. allein, mit seinen Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten bewohnt werden. „Eigene Wohnzwecke“ lie-

gen nicht vor, wenn der Stpfl. die Wohnung einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich überlässt. Allerdings gilt die unentgeltliche Überlassung an Kinder, für die ein Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag besteht, als Selbstnutzung. Dagegen stellt die Überlassung an einen getrennt lebenden Ehepartner oder an andere Angehörige (z.B. Eltern) keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar.

Diese Voraussetzung der „Selbstnutzung“ wird restriktiv ausgelegt, wie aktuelle Entscheidungen zeigen:

### **Nutzung durch den geschiedenen Ehegatten**

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt nicht vor, wenn eine Nutzungsüberlassung (auch) an den geschiedenen Ehegatten erfolgt, wie der BFH mit Urteil vom 14.11.2023 (Az. IX R 10/22) bestätigt.

Zur endgültigen Vermögensauseinandersetzung übertrug die Kindesmutter im Rahmen der Ehescheidung auf Grund der Scheidungsfolgenvereinbarung vom xx.xx.2014 ihren Miteigentumsanteil an der Immobilie auf den Stpfl. Nach der Scheidungsfolgenvereinbarung stand der Kindesmutter jedoch das Recht zu, die Immobilie bis zum 31.12.2018 unentgeltlich zu nutzen. Mit notariellem Kaufvertrag vom xx.xx.2018 verkaufte der Stpfl. die Immobilie.

Das FA berücksichtigte in Hinblick auf die Veräußerung der Immobilie bei der Einkommensteuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2018 Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft, da der im Jahr 2014 im Rahmen der Scheidungsfolgenvereinbarung erworbene Miteigentumsanteil innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert wurde. Eine Steuerbefreiung wegen einer Eigennutzung des Stpfl. liege nicht vor. Dies bestätigte nun auch der BFH. Auch die Nutzung durch die Kinder konnte dem Stpfl. nicht als Eigennutzung zugerechnet werden, da neben den Kindern zugleich die Kindesmutter die Immobilie bewohnte. Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ liege nur vor, wenn unterhaltsberechtigten Personen – wie Kinder – typischerweise zur Lebens- oder Wirtschaftsgemeinschaft des Stpfl. gehören. Dies sei bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, die nicht mehr Teil einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft sind, nicht der Fall.

### **Überlassung an (Schwieger-)Mutter**

Auch bei der Nutzungsüberlassung an die (Schwieger-)Mutter des Stpfl. liegt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor, wie der BFH mit Urteil vom 14.11.2023 (Az. IX R 13/23) entschied. Das Gericht bestätigt, dass die Überlassung an nahe Angehörige keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken in diesem Sinne ist.

### **Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Abtrennung und Veräußerung eines unbebauten Teils des Wohngrundstücks**

Der Tatbestand der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken erstreckt sich nicht nur auf das Gebäude, son-

dern auch auf den dazugehörigen Grund und Boden. Dies findet allerdings eine Grenze, wenn von dem Grundstück ein bislang nicht bebauter Teil abgetrennt und anschließend veräußert wird, wie der BFH mit Entscheidung vom 26.9.2023 (Az. IX R 14/22) herausstellt.

In zeitlichem Zusammenhang mit Verkaufsgesprächen veranlassten die Stpfl. die Teilung ihres Grundstücks. Das Flurstück 10/1 umfasst das bestehende Wohngebäude und die restlichen Freiflächen. Mit notariell beurkundetem Vertrag aus 2019 veräußerten die Stpfl. das Flurstück 10/2. Das FA sah insoweit ein der ESt zu unterwerfendes privates Veräußerungsgeschäft.

Der BFH bestätigt die Auffassung des FA. Zwischen dem im Jahr 2014 angeschafften Flurstück 10 und dem im Streitjahr veräußerten Flurstück 10/2 besteht wirtschaftliche Teilidentität. Bei dem Flurstück 10/2 handelt es sich um eine unbebaute Teilfläche des ursprünglichen Flurstücks 10 und nicht um ein qualitativ anderes Wirtschaftsgut. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörigen Grund und Boden entfalle, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird. Die beiden dadurch entstandenen Grundstücke seien in Bezug auf ihre „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ jeweils getrennt zu betrachten.

### **Handlungsempfehlung:**

Diese Rechtsprechung bestätigt, dass im Einzelfall sehr sorgfältig zu prüfen ist, ob eine Grundstücksveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist der Einkommensteuer unterliegt.

## **5. Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft**

Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten aus Kapitalvermögen ist in mehrfacher Hinsicht beschränkt:

- » Generell dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; diese mindern dann jedoch die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. Das ist so, weil Kapitaleinkünfte im Grundsatz nicht dem normalen Einkommensteuertarif, sondern der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen.
- » Darüber hinaus dürfen Verluste aus Termingeschäften nur i.H.v. 20 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden; die nicht verrechneten Verluste können in den Folgejahren mit Gewinnen aus Termingeschäften bzw. Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden, jedoch in jedem Folgejahr jeweils nur bis zu einer Höhe von 20 000 €.

Ein solcher Fall war nun strittig.

Das FG Rheinland-Pfalz hat nun in dem Beschluss vom 5.12.2023 (Az. 1 V 1674/23) in einem Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustbeschränkung bei Termingeschäften gesehen. Einen sachlich rechtfertigenden Grund für die mit der Einschränkung der Verlustverrechnung verbundene verfassungswidrige Durchbrechung des Leistungsprinzips kann das FG nicht erkennen. Selbst wenn der Gesetzgeber solch spekulative Geschäfte besonders behandeln will, erscheint es jedenfalls nicht folgerichtig, dass spekulationsbedingte hohe Gewinne bei Zufluss voll zu versteuern sind, Verluste jährlich aber nur begrenzt und u.U. – je nach Lebenserwartung des Stpfl. – gar nicht anerkannt werden.

#### Handlungsempfehlung:

Eine Entscheidung im Hauptverfahren bleibt allerdings abzuwarten. In der Literatur werden jedenfalls ganz überwiegend verfassungsrechtliche Zweifel vorgebracht. Vergleichbare Fälle sollten also verfahrensrechtlich offengehalten werden.

## 6. Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: BFH korrigiert Anwendung des 90 %-Einstiegstests

Die Übertragung von Unternehmensvermögen durch Schenkung oder im Erbfall ist grundsätzlich bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer begünstigt. Im günstigsten Fall wird der Erwerb vollständig von der Steuer freigestellt. Allerdings sind an diese Begünstigung mehrere Bedingungen geknüpft. Zunächst muss der sog. „90 %-Einstiegstest“ bestanden werden. Der Gesetzgeber will damit verhindern, dass nichtunternehmerisches Vermögen (sog. **Verwaltungsvermögen**), wie z. B. Grundvermögen oder Kapitalvermögen, in dem Kleid eines Unternehmens begünstigt übertragen wird.

Zum Verständnis der Funktionsweise des 90 %-Einstiegstests sind zwei Aspekte von Bedeutung, nämlich zum einen die gesetzliche Abgrenzung des „Verwaltungsvermögens“ und zum anderen die Berechnung der Quote.

Als **Verwaltungsvermögen** zählt:

- » Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) – insoweit auch alle Forderungen aus Lieferungen und Leistungen – und daneben
- » Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (mit gewissen Ausnahmen);
- » Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, wenn die Beteiligungsquote 25 % nicht überschreitet,
- » Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle usw.,
- » Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen.

Die **Ermittlung des 90 %-Tests** erfolgt anhand der Formel  $\text{Verwaltungsvermögen} / \text{Gesamtwert des übertragenen Betriebs}$ .

Insoweit ist problematisch, dass das **Verwaltungsvermögen** ohne Kürzung um Schulden einbezogen wird, der Gesamtwert des übertragenen Betriebs (vereinfacht: Unternehmenswert nach der erbschaftsteuerlichen Bewertung) aber unter Berücksichtigung der Schulden ermittelt wird. Rein rechnerisch können sich damit auch Quoten von deutlich über 100 % ergeben.

Diese Problematik tritt z.B. auch bei klassischen Handelsunternehmen auf. Dies kann an folgendem Beispiel gezeigt werden:

| Aktiva                                     |            | Passiva                           |            |
|--|------------|-----------------------------------|------------|
| Anlagevermögen                             | 100        | Eigenkapital (= Unternehmenswert) | 100        |
| Vorräte                                    | 300        | Verbindlichkeiten                 | 500        |
| Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | 200        |                                   |            |
|  | <u>600</u> |                                   | <u>600</u> |

In diesem Fall ist zu rechnen:  $\text{Forderungen aus Lieferungen und Leistungen } 200 / \text{ Unternehmenswert } 100 = 200 \%$ . Da die 90 %-Grenze überschritten ist, ist die Übertragung dieses Betriebs insgesamt erbschaftsteuerlich nicht begünstigt.

Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden. Mit Urteil vom 13.9.2023 (Az. II R 49/21) hat dieser nun entschieden, dass

- » die gesetzliche Regelung der Berechnung des 90 %-Tests dahingehend auszulegen ist, dass bei **Handelsunternehmen**, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln in Form von Forderungen/liquiden Mitteln besteht und nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient, für den 90 %-Einstiegstest die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind.

Dies sei aus systematischen und verfassungsrechtlichen Gründen geboten und widerspricht auch nicht dem Anliegen/Ziel des Gesetzgebers, durch den 90 %-Einstiegstest den Missbrauch der Begünstigung von Betriebsvermögen zu verhindern. Insoweit sei „zumindest bei typischen Handelsunternehmen“ eine den Wortlaut eingrenzende Auslegung geboten. Im vorstehenden Beispielfall wird also der 90 %-Test bestanden und die Übertragung des Betriebs ist grundsätzlich begünstigt.

#### Handlungsempfehlung:

Offen bleibt zum einen die Abgrenzung eines „typischen Handelsunternehmens“. Im Übrigen betrifft diese Problematik aber vielfach auch andere Unternehmen, so dass eine Anwendung dieser Rechtsprechung über den Fall von Handelsunternehmen hinaus geboten scheint. Die Reaktion der FinVerw bleibt abzuwarten.