

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2022

123. Ausgabe | 24. Jahrgang

**Redaktion:** Jürgen Wagner, LL.M.  
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

## 33 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 35 Rogge **Der neue § 7b EStG im Zusammenhang mit Mieterabfindungen – anschaffungsnaher Herstellungsaufwand oder sofort abzugsfähige Werbungskosten?**
- 42 Wulf/Gerber **Zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Leistung eines Ist-Versteuerers (zugleich Anmerkungen zum Urteil des EuGH in der Rechtssache „Grundstücksgemeinschaft Kollastraße“)**
- 47 Norstedt/Reitmeier **Häusliches Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale – nicht nur in Pandemiezeiten eine streitanfällige Thematik**
- 55 Korts **FG München vom 04.11.2021, 15 K 118/20 – echt jetzt?**
- ## 64 Rechtsprechung
- Söffing

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## I.

Frühjahr und Sommer sind derzeit mal wieder von Hoffnungen begleitet, ja fast überfrachtet. Das Gleiche gilt, nur umgekehrt, für Herbst und Winter. Man schlängelt sich so durch: Vage Hoffnungen, konkrete Befürchtungen.

## II.

„Gegensätzliches, Widerspruch, andere Meinungen haben es heutzutage manchmal schwer. Wir erleben auch in den westlichen freien Gesellschaften, wie sich einzelne Denkweisen als abschließend, fast schon als endzeitlich begreifen. Immer wieder steht der Wunsch im Raum, widerspruchsfrei darüber befinden zu können, was sag- und denkbar ist und was nicht. Gerade in der digitalen Welt passen Zwischentöne und Komplexitäten nicht in die 280-Zeichen-Twitter-Logik, die oft nur grelle Radikalpositionen mit Aufmerksamkeit und Reichweite belohnt.

Tatsächlich stehen wir vor Herausforderungen, die ihrsgleichen in der Menschheitsgeschichte suchen: Die Digitalisierung als globaler Wettbewerbsfaktor für die Unternehmen und im Bildungssystem, die Bevölkerungsexplosion in vielen Ländern der Dritten Welt, der Klimawandel und die mit den beiden letztgenannten im Zusammenhang stehenden globalen Flucht- und Migrationsbewegungen, welche die Welt und insbesondere die westliche verändern – um nur einige Herausforderungen zu nennen. Ab 2020 bewegen wir uns durch die Corona-Pandemie in einem unklaren Schwebezustand, der Überkommenes und Bewährtes im politischen wie privaten Handeln in Frage stellt. Kehrt danach das alte Leben wieder, oder ist Corona ein „Zwischenraum des Möglichen“? In sich gegensätzliches, breit angelegtes Denken sollte bei der Lösungssuche im Vordergrund stehen. Das ist oft nicht der Fall. Politik und Medien werden häufig zu Verkündern eines vermeintlich alternativlos Machbaren. Abwechslern wird schnell Extremismus unterstellt.“

Aus: *Achim Sohns, Philosophische Widerworte*

## III.

Der Mensch ist gut – aber die Leut´ san a Gschwerl.  
*Österreichische Volksweisheit*

Einen schönen Frühsommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, zur Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzudrucken.

## Redaktion

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)  
*joerg.stalleiken@fgs.de*

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)  
*wagner@wagner-vereinsrecht.com*

Die 124. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Juli 2022.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Katharina Rogge*, Rechtsanwältin in Essen; *Sebastian Korts*, Rechtsanwalt in Köln; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Felix Gerber*, Rechtsanwalt in Köln; *Malte Norstedt* und *Klaus Reitmeier*, Rechtsanwälte in München; *Claudius Söffing* und *Alessandro Saitta*, Rechtsanwälte in Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

### Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, PwC, Düsseldorf; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt

### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, EY AG München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; RA/StB/FAStR **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

## Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 6152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 149,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich. ISSN 1615-5610

# Topaktuelle Erläuterungen.



## Rechtsstand: 1.1.2022

von Dr. Jörg Grune, Vors. Richter am Nieders. Finanzgericht, und Professor Dipl.-Kaufmann Rolf-Rüdiger Radeisen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. 2022, 1324 Seiten, DIN A4, 2 Bände, € 98,- ISBN 978-3-415-07094-3

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2022« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2022
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2022 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2021
- Kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2022
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2022
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2022
- Weitere gesetzliche Änderungen/Neuerungen

- Aktuelles aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung
- Hinweise auf anhängige Verfahren (Vorabentscheidungsersuchen) beim EuGH und BFH

Im Laufe des Jahres 2021 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2022 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

Die jeweiligen Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses haben die Verfasser um grau hinterlegte und damit deutlich von den amtlichen Texten abgesetzte Anmerkungen ergänzt.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415070943](http://www.boorberg.de/9783415070943)

WWW.BOORBERG.DE

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

# Der neue § 7b EStG im Zusammenhang mit Mieterabfindungen – anschaffungsnahe Herstellungsaufwand oder sofort abzugsfähige Werbungskosten?

Katharina Rogge, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht/Steuerberaterin, Essen

### Finanzgericht Münster, Urt. v. 12.11.2021 – 4 K 1941/20 F (Revision eingelegt beim Bundesfinanzhof unter Az.: IX R 29/21)

Um zu wenig Wohnraum entgegenzuwirken, hat die Bundesregierung das „Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus“ ins Leben gerufen. Damit ist der neue § 7b EStG entstanden. Die Sonderabschreibung der Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten soll einen zusätzlichen Anreiz für den Bau bezahlbarer Wohnungen bieten. Dies wird in Zusammenhang mit Mieterabfindungen zur vorzeitigen Räumung von Wohnungen zum Zwecke der Renovierung gestellt und die Frage behandelt, ob die Zahlung von Abfindungen für weichende Mieter zu Werbungskosten oder anschaffungsnahe Herstellungsaufwand führt.

#### 1. Sachverhalt

Geklagt hatte eine GbR, deren Geschäftszweck die Vermietung von bebauten Grundstücken ist. Die GbR hatte im Jahr 2016 eine denkmalgeschützte Immobilie mit insgesamt vier vermieteten Wohnungen erworben. Der Kaufpreis betrug 836.818 Euro für das Gebäude und 363.182 Euro für den Grund und Boden, mithin insgesamt 1,2 Millionen Euro. In den folgenden zwei Jahren fielen Renovierungskosten in Höhe von 615.000 Euro an. Um die Renovierungen schneller durchzuführen und die Mieter der Wohnungen zum Auszug zu bewegen, zahlte die GbR an die Mieter der Wohnungen insgesamt 35.000 Euro. Diesen Betrag machte die GbR als sofort abzugsfähige Werbungskosten geltend. Das Finanzamt behandelte die Zahlungen an die ehemaligen Mieter dagegen als anschaffungsnahe Herstellungskosten.

Mit der Folge der Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage, aber der Minderung der sofort abzugsfähigen Werbungskosten.

Hiergegen richtete sich die Klage, über die der 4. Senat des Finanzgerichts Münster mit Urteil vom 12.11.2021<sup>1</sup> entschied und wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage die Revision zum Bundesfinanzhof<sup>2</sup> zuließ.

#### 2. Zusammenhang

Die einschlägigen Vorschriften lauten wie folgt:

##### § 6 EStG

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. [...]

1a. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.  
[...]

1 FG Münster Urteil vom 12.11.2021 – 4 K 1941/20 F; [www.fg-muenster.nrw.de/behoerde/archiv/newsletter\\_archiv/newsletter\\_2021/Newsletter\\_12\\_2021.pdf](http://www.fg-muenster.nrw.de/behoerde/archiv/newsletter_archiv/newsletter_2021/Newsletter_12_2021.pdf).

2 BFH Revision eingelegt unter IX R 29/21.

**§ 9 EStG**

(5) § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b bis 8a, 10, 12 und Absatz 6 gilt sinngemäß. Die §§ 4j, 4k, 6 Absatz 1 Nummer 1a und § 6e gelten entsprechend.

**§ 255 HGB**

(2) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlaßt ist. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.

Dies bedeutet Folgendes:

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

Es handelt sich um eine Legaldefinition der anschaffungsnahen Herstellungskosten. Bei teilentgeltlichem Erwerb des Gebäudes können anschaffungsnahe Herstellungskosten vom Steuerpflichtigen nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorgangs gegeben sein. Für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist der Zeitpunkt der Anschaffung maßgeblich (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, d. h. Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahren). Wird das zivilrechtliche Eigentum ausnahmsweise bereits vor dem Zeitpunkt des Übergangs von Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahren übertragen, erfolgt also die Eigentumsumschreibung im Grundbuch, bevor Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahren übergehen, geht auch das wirtschaftliche Eigentum bereits im Zeitpunkt des Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums auf den Erwerber über. Der Veräußerer bleibt nach dem Eigentumserwerb des Käufers regelmäßig nicht wirtschaftlicher Eigentümer.<sup>3</sup> Der Dreijahreszeitraum endet nicht mit dem Schluß des zweiten, auf das Jahr der Anschaffung folgenden Veranlagungszeitraums, sondern taggenau mit Ablauf von drei Kalenderjahren seit dem Zeitpunkt der Anschaffung. Maßgeblich für die Einhaltung der Dreijahresfrist ist die Durchführung der Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten, d. h. das Entstehen der Aufwendungen, nicht die Rechnungserstellung oder deren Bezahlung. Werden die Instandsetzungs-

arbeiten vor Ablauf der Dreijahresfrist begonnen, aber erst nach ihrem Ablauf beendet, ist höchstrichterlich noch nicht geklärt, ob der Beginn der Arbeiten, der Umfang der innerhalb des Dreijahreszeitraums durchgeführten (Teil-)Arbeiten oder der Abschluß der Maßnahme maßgeblich ist. Die Finanzverwaltung berücksichtigt in diesen Fällen die Aufwendungen insoweit, als sie auf innerhalb des Dreijahreszeitraums getätigte Leistungen entfallen. Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gilt nach dem Gesetzeswortlaut jedoch nur für solche Aufwendungen, die innerhalb von drei Jahren „nach“ der Anschaffung vom Steuerpflichtigen getragen werden. Demnach sind vom Steuerpflichtigen vor der Anschaffung des Grundstücks getätigte Aufwendungen nach den allgemeinen handelsrechtlichen Abgrenzungskriterien als Anschaffungs-, Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand steuerlich zu berücksichtigen.<sup>4</sup>

Wer also an einem Gebäude im Hinblick auf die geplante Anschaffung bereits vor dem Zeitpunkt der Anschaffung Instandhaltungsmaßnahmen durchführen läßt, kann diese Aufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehen, wenn er das Gebäude zur Einkünfteerzielung nutzt. Das gilt auch, wenn die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG überschritten ist. Eine i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG berücksichtigungsfähige Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme muß vor dem Anschaffungszeitpunkt lediglich tatsächlich durchgeführt worden, aber weder abgeschlossen (auch nicht ein Bauabschnitt), abgerechnet noch bezahlt sein.<sup>5</sup> Aufwendungen, die nach den allgemeinen Grundsätzen als Herstellungsaufwand zu behandeln sind, können jedoch nicht als Werbungskosten, sondern nur im Wege der AfA geltend gemacht werden.

Werden Aufwendungen für Material und Fertigungsleistungen von dritter Seite erstattet, sind die Aufwendungen grundsätzlich nur in Höhe des Saldobetrags zwischen dem vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwand und dem von dritter Seite erstatteten Aufwand in die Ermittlung der anschaffungsnahe Herstellungskosten einzubeziehen. Übersteigen diese Aufwendungen – gegebenenfalls zusammen mit weiteren Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen – die betragsmäßige Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, sind diese Aufwendungen in Höhe des Saldobetrags den anschaffungsnahe Herstellungskosten zuzuordnen. Insoweit erhöhen sie die AfA-Bemessungsgrundlage, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG, und sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar. Die Erstattung von Aufwendungen in einem späteren Veranlagungsjahr führt in diesem Fall nicht zu Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und

3 BFH Urteil vom 18.05.2006 – III R 25/05; BB 2006, 1673; DB 2006, 1770.

4 BFH Beschluß vom 28.04.2020 – IX B 121/19 - [www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202050137](http://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202050137).

5 FinMin Berlin, Erlaß vom 20.11.2012, III B – S 2211 – 2/2005 – 2.

Verpachtung. Die Erstattungsbeträge sind vielmehr von den anschaffungsnahen Herstellungskosten abzuziehen und mindern dementsprechend die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der AfA.<sup>6</sup> Die gesetzliche Grenze ist bezogen auf die Anschaffungskosten des Gebäudes oder des Sonder-/Wohnungseigentums. Auch bei mehreren Wohnungen ist daher auf das gesamte Gebäude abzustellen. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn es verschieden genutzt wird und deshalb ertragsteuerlich in unterschiedliche Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist.<sup>7</sup> Nach dem Gesetzeswortlaut gehören zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten jedoch nicht Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsaufwendungen, die jährlich anfallen (z. B. Wartung und Austausch von Verschleißteilen einer Heizung). Aufwendungen für Erweiterungen i. S. v. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB gehören gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Sie führen – unabhängig von der Höhe und der zeitlichen Nähe zur Anschaffung – schon unter einem anderen Gesichtspunkt zu Herstellungskosten vom Steuerpflichtigen und sind daher bei der Ermittlung der 15%-Grenze herauszurechnen. Schönheitsreparaturen werden von dieser Ausnahmeregelung grds. nicht erfaßt, weil sie regelmäßig nicht jährlich anfallen.<sup>8</sup> Einzubeziehen sind aber andererseits alle Aufwendungen für Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, selbst dann, wenn es sich der Sache nach eindeutig um Erhaltungsaufwand handelt. Es handelt sich also um eine typisierende Regelung.

### 3. Die Entscheidungsgründe des Urteils

Der 4. Senat des Finanzgerichts wies die Klage ab, Mieterabfindungen seien gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als anschaffungsnahen Herstellungskosten anzusehen. Dies begründete er mit dem Wortlaut (3.1), dem Sinn und Zweck der Vorschrift (3.2), der Systematik (3.3) und der Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG (3.4) wie folgt:

#### 3.1 Wortlaut

Der Wortlaut dieser Vorschrift sei so gefaßt, daß als Aufwendungen „für“ Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen nicht nur Baukosten im technischen Sinn zu verstehen seien, vielmehr sei ein unmittelbarer Zurechnungs- bzw. Veranlassungszusammenhang zu der baulichen Maßnahme ausreichend.

#### 3.2 Sinn und Zweck der Vorschrift

Für dieses weite Verständnis spreche der Sinn und Zweck der Vorschrift, wonach die Renovierung einer Immobilie unmittelbar nach deren Erwerb steuerlich mit dem Erwerb einer bereits renovierten und damit teureren Immobilie gleichgestellt werden solle. Im letztgenannten Fall hätten sich vom Verkäufer zum Zweck der Renovierung getragene Mieterabfindungen in einem höheren Kaufpreis niedergeschlagen. Wäre eine Differenzierung danach erforder-

lich, ob Aufwendungen unmittelbar für eine bauliche Maßnahme aufgewendet werden, könne der mit der typisierenden Regelung verfolgte Zweck der Rechtsvereinfachung und Rechtssicherheit nicht erreicht werden.

Der Bundesfinanzhof meint mit „unmittelbar nach Erwerb“ wohl den 3-Jahres-Zeitraum des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Aber was ist dann mit Mieterabfindungen, die nach diesem Zeitraum gezahlt werden (siehe dazu unter 5.)?

#### 3.3 Systematik

Diese Auslegung stehe auch mit der Systematik weiterer gesetzlicher Regelungen in Einklang. Dem Herstellungskostenbegriff nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB liege ebenfalls ein weites Verständnis zugrunde. Insofern sei geklärt, daß Abstandszahlungen an Mieter zur vorzeitigen Räumung einer Immobilie mit dem Ziel einer Neubebauung zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes zählten.

#### 3.4 Entstehungsgeschichte

Hierfür spreche auch die Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, wodurch eine frühere Verwaltungsvorschrift gesetzlich festgeschrieben worden sei. Diese Verwaltungsvorschrift habe eine Typisierung des Herstellungsfalls der wesentlichen Verbesserung enthalten, so daß die Grundsätze zum Herstellungskostenbegriff auch bei anschaffungsnahem Aufwand anzuwenden seien.

Unter Einbeziehung der weiteren Renovierungskosten sei die im Gesetz genannte 15%-Grenze in Bezug auf die Anschaffungskosten des Gebäudes überschritten. Die Abfindungen seien auch unmittelbar durch die Renovierungsmaßnahmen veranlaßt, weil diese durch den Auszug der Mieter schneller und einfacher durchzuführen gewesen seien. Folge der Behandlung der Mieterabfindungen als anschaffungsnahen Herstellungskosten ist die Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage um die gezahlten Abfindungen, jedoch der Ausschluß des Abzugs als sofort abzugsfähige Werbungskosten. Die Einkünfte der GbR erhöhten sich also.

### 4. Der neue § 7b EStG

Durch den neu eingeführten § 7b EStG erschließen sich hier neue Möglichkeiten, wenn auch keine Kompensation des nicht möglichen sofortigen Werbungskostenabzugs möglich ist. § 7b EStG ermöglicht aber eine Sonder-Abschreibung *neben* der regulären Abschreibung. Mit Artikel 1 Nummer 2 des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vom 04.08.2019 (BGBl 2019

6 BFH, Urteil vom 14.06.2016 – IX R 25/14 – BStBl II 2016, 992.

7 BFH, Urteil vom 14.06.2016 – IX R 22/15 – BStBl II 2016, 999.

8 BFH, Urteil vom 14.06.2016 – IX R 22/15 – BStBl II 2016, 999.

I S. 1122) wurde mit § 7b EStG eine neue Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen eingeführt.<sup>9</sup>

### § 7b EStG

(1) Für die Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen, die in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union belegen sind, können nach Maßgabe der nachfolgenden Absätze im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren Sonderabschreibungen bis zu jährlich 5 Prozent der Bemessungsgrundlage neben der Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 4 in Anspruch genommen werden.  
[...]

Die Anspruchsvoraussetzungen lauten wie folgt:

#### 4.1 Persönliche Voraussetzungen

Zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG sind alle beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. EStG und des KStG berechtigt. Bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften ist nach § 7a Absatz 7 Satz 1 EStG der einzelne Beteiligte anspruchsberechtigt. Das Wahlrecht zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG darf nach § 7a Absatz 7 Satz 2 EStG sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nur einheitlich ausgeübt werden.

#### 4.2 Sachliche Voraussetzungen

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann in Anspruch genommen werden für eine neue Mietwohnung (Förderobjekt), die im entsprechenden Förderzeitraum angeschafft oder hergestellt wird unter Erfüllung der Nutzungsvoraussetzung (Nutzungsvoraussetzung) und Einhaltung der Baukostenobergrenze (Baukostenobergrenze). Beschränkt Steuerpflichtige, die im Inland eine neue Mietwohnung herstellen oder anschaffen und mit den aus deren entgeltlichen Überlassung erzielten Einkünften im Inland steuerpflichtig sind, können die Sonderabschreibung nach § 7b EStG bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen in Anspruch nehmen.

##### 4.2.1 Förderobjekt

Gegenstand der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist die einzelne neue Mietwohnung einschließlich der zu ihr gehörenden Nebenräume. Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG wird nicht – wie nach den üblichen ertragssteuerrechtlichen Grundsätzen – für die Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes oder selbständigen Gebäudeteils gewährt. So ist bei der linearen AfA nach § 7 Absatz 4 EStG Gegenstand der AfA das selbständige unbewegliche Wirtschaftsgut Gebäude. Begünstigt sind neue Mietwohnungen in neuen oder vorhandenen Gebäuden und anderen Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind (Gebäude) sowie Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume. Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kommt nur in Betracht, wenn eine neue Wohnung geschaffen wird, die bisher nicht vorhanden war.

Eine neue Wohnung i.S.d. § 7b EStG kann entstehen durch

- den Aus- oder Umbau von bestehenden Gebäudeflächen (insbesondere Dachgeschoßausbauten, aber auch Teilung bestehender Wohnflächen) oder

- die Aufstockung oder den Anbau auf oder an einem bestehenden Gebäude (mit Flächenerweiterung).

Keine neue Wohnung i.S.d. § 7b EStG entsteht hingegen, wenn vorhandener Wohnraum nur modernisiert oder saniert wird, auch wenn dies mit hohen Kosten verbunden ist und sich die Ausstattungsmerkmale der Wohnung dadurch deutlich verbessern. Eine neue Wohnung i.S.d. § 7b EStG kann auch dann entstehen, wenn unter Nutzung bestehender Gebäudeflächen neuer Wohnraum geschaffen wird, z.B. im Wege der Umgestaltung von gewerblich genutzten Flächen oder durch den Ausbau eines bisher nicht genutzten Dachgeschosses. Auch wenn die neu geschaffene Wohnung ertragssteuerrechtlich nicht als selbständiges Wirtschaftsgut behandelt wird, sondern in einen bereits bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang (zu fremden Wohnzwecken vermietete Wohnungen) eingeht, kann abweichend von dieser ertragssteuerrechtlichen Zuordnung eine neue Wohnung i.S.d. § 7b EStG entstehen.

##### 4.2.2 Nutzungsvoraussetzung

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG muß die begünstigte Wohnung der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken dienen.

##### 4.2.3 Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im Rahmen der Anschaffung oder der Herstellung einer begünstigten Wohnung entstehen und für die Prüfung der Baukostenobergrenze (nach § 7b Absatz 2 Nummer 2 EStG ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur zulässig, wenn die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 3.000 Euro je m<sup>2</sup> Wohnfläche betragen) und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (zu den förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten i.S.d. § 7b EStG gehören neben den abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die neue Mietwohnung selbst auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die zu dieser Wohnung gehörenden Nebenräume, wie Waschküchen, Fahrradräume, Garagen usw., gleichgültig, ob sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind) heranzuziehen sind, werden gemäß § 255 HGB und den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen ermittelt.

Danach sind Anschaffungskosten eines Gebäudes oder einer Wohnung alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Gebäude oder eine Wohnung zu erwerben und es in

<sup>9</sup> BMF vom 07.07.2020, IV C 3 – S 2197/19/10009:008.

einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Gebäude oder der Wohnung einzeln zugerechnet werden können. Ebenfalls die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten (vgl. § 255 Absatz 1 HGB).

Hier kommt wieder die Frage auf, ob Mieterabfindungen diese Voraussetzungen erfüllen (wie es das Finanzgericht Münster in o. g. Urteil bejaht hat) oder ob der Bundesfinanzhof in dem anhängigen Revisionsverfahren zu einer anderen Beurteilung kommt.

#### 4.2.4 Fördergebiet

Die Regelung gilt für jede neue Mietwohnung im Inland. § 7b EStG findet auch Anwendung, wenn die neue Mietwohnung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat belegen ist, der aufgrund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leistet, der für die Überprüfung der Voraussetzungen dieser Vorschrift erforderlich ist. Soweit es sich um einen Drittstaat handelt, ist anhand der jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen mit diesem Staat zu prüfen, ob die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen.

#### 4.2.5 Förderzeitraum

Förderzeitraum ist der Zeitraum, für den die Förderung nach § 7b EStG dem Grunde nach in Betracht kommt. Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Bauantrag oder – wenn eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist – die Bauanzeige nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt bzw. getätigt worden ist. Der Bauantrag ist der Antrag des Bauherrn auf eine Baugenehmigung für ein Bauvorhaben. Der Bauantrag ist bei der zuständigen unteren Bauaufsichtsbehörde einzureichen. Mit einer Bauanzeige wird ein Bauvorhaben, welches keiner gesonderten Baugenehmigung bedarf, bei der zuständigen Gemeinde angekündigt. Sie findet vor allem bei kleineren Bauprojekten in Bauplangebieten Anwendung und enthält Informationen zum Antragsteller, dem betroffenen Grundstück und der Liegenschaftsadresse.

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nach § 52 Absatz 15a EStG letztmals im Veranlagungszeitraum 2026 bzw. in dem letzten vor dem 01.01.2027 endenden Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2027 bzw. für nach dem 31.12.2026 endende Wirtschaftsjahre kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG auch dann nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn der vorgesehene Begünstigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist: Beispiel: Ein Mehrfamilienhaus wird im Jahr 2024 aufgrund eines im Jahr 2021 gestellten Bauantrags fertiggestellt. Zum 01.12.2024 geht das Eigentum auf einen Erwerber über, der die Wohnungen ab diesem Zeitpunkt vermietet. Der Erwerber kann für die Jahre 2024, 2025 und 2026 jährlich bis zu 5 Prozent der förderfähigen Anschaffungskosten geltend machen. Das vierte

Jahr des Begünstigungszeitraums für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG entfällt aufgrund der Begrenzung des Förderzeitraums auf den Veranlagungszeitraum 2026 (§ 52 Absatz 15a EStG). Die lineare Absetzung für Abnutzung (AfA) wird im Jahr 2027 gegenüber den Vorjahren unverändert berücksichtigt. Erst ab dem 5. Jahr, dem Jahr 2028, erfolgt die AfA nach § 7a Absatz 9 EStG.

#### 4.2.6 Begünstigungszeitraum

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann (Wahlrecht) im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und den folgenden drei Jahren (Begünstigungszeitraum) in Anspruch genommen werden.

#### 4.2.7 Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG beträgt jährlich bis zu 5 Prozent der Bemessungsgrundlage einer begünstigten Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den darauffolgenden drei Jahren. Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist eine Jahresabschreibung. Sie wird daher ohne zeitanteilige Aufteilung für jedes Jahr des Begünstigungszeitraumes vorgenommen. Anders die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG.

#### 4.2.8 De-minimis-Beihilfe

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann aufgrund von § 7b Absatz 5 EStG nur in Anspruch genommen werden, soweit die Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18.12.2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen<sup>10</sup> (De-minimis-Verordnung) in der jeweils geltenden Fassung eingehalten sind. Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann also nur in Anspruch genommen werden, wenn der nach der De-minimis-Verordnung maximal zulässige Beihilfemaximalbetrag von 200.000 Euro unter Einbeziehung des Beihilfewertes aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht überschritten wird.

#### 4.2.9 Einhaltung der Nutzungsvoraussetzung/ Nutzungszeitraum

Die begünstigte Wohnung muß nach § 7b Absatz 2 Nummer 3 EStG im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen (zehnjähriger Nutzungszeitraum). Wird eine Wohnung, für die § 7b EStG in Anspruch genommen wurde, vor Ablauf des Nutzungszeitraums veräußert, hat der Veräußerer nachzuweisen, daß die begünstigte Wohnung innerhalb des Nutzungszeitraums auch beim Erwerber der weiteren entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken gedient hat.

<sup>10</sup> Amtsblatt der Europäischen Union L 352 vom 24.12.2013, S. 1.

#### 4.2.10 Rückgängigmachung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

Wird eine begünstigte Wohnung, für die die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen wurde, innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums dem Mietwohnungsmarkt entzogen oder veräußert, ohne daß der Veräußerungsgewinn der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt, oder wird die Baukostenobergrenze nachträglich innerhalb der ersten drei Kalenderjahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wohnung durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten, ist die in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b Absatz 4 EStG in voller Höhe verzinslich rückgängig zu machen und die bisher in Anspruch genommene lineare AfA (ohne Berücksichtigung von § 7a Absatz 9 EStG) entsprechend anzupassen (Berichtigungszeitraum). Für diese Fälle sieht § 7b Absatz 4 Satz 3 EStG eine Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist vor. Die Änderung erfolgt nach § 7b Absatz 4 Satz 2 EStG. Die Verzinsung erfolgt gemäß § 233a Absatz 2 i. V. m. Absatz 5 AO.

#### 4.2.11 Erklärungspflichten nach § 7b Abs. 5 EStG

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG muß der Steuerpflichtige nach § 7b Absatz 5 Satz 4 EStG für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums Angaben zu den von ihm im jeweiligen Kalenderjahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und in den jeweils zwei vorausgegangenen Kalenderjahren erhaltenen anderen Beihilfen auf der Basis der De-minimis-Verordnung machen.

### 5. Ausblick/Überlegungen

Im Verfahren vor dem Finanzgericht Münster spielte die Regelung des § 7b EStG noch keine Rolle, da der Fall im Veranlagungsjahr 2016 spielte. Für aktuelle Fälle ist jedoch darauf zu achten, sollte anschaffungsnaher Herstellungsaufwand durch die Finanzverwaltung angenommen werden, die Sonder-AfA des § 7b EStG neben der normalen AfA geltend zu machen.

Es ist aber auch auf die Baukostenobergrenze zu achten. Sollte diese durch die Berücksichtigung der Mieterabfindungen als anschaffungsnaher Herstellungskosten überschritten werden, sind die Voraussetzungen des § 7b EStG nicht mehr erfüllt, die AfA ist rückgängig zu machen und die Förderung zurückzuzahlen. Diese möglichen negativen Folgen sind vor Zahlungen von Mieterabfindungen zu bedenken.

Die Mieterabfindungen an den privaten Mieter stellen zwar keine steuerpflichtigen Einnahmen dar, gleichwohl können die Zahlungen der Mieterabfindungen beim Vermieter zur Einhaltung der Baukostenobergrenze nicht weggelassen werden (Erschleichen von Fördermitteln).

Zusätzlich sollte, mit Hinweis auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren der Fall „offen gehalten

werden“ um, sollte der Bundesfinanzhof zu dem Ergebnis kommen, daß Mieterabfindungen keine anschaffungsnahen Herstellungskosten sind, diese als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Eine Beurteilung der Mieterabfindungen als sofort abzugsfähige Werbungskosten scheint nicht völlig ausgeschlossen, denn das Finanzgericht Münster hat in seiner Entscheidung nicht den Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 02.03.1970<sup>11</sup> berücksichtigt. Dort hatte der Bundesfinanzhof entschieden, daß die Abstandszahlung, die ein Erwerber kurze Zeit nach dem Erwerb des Grundstücks an den Pächter gezahlt hat, damit dieser das Grundstück vor Ablauf der Pachtzeit räumt, nicht zu den Anschaffungskosten des Grundstücks gehört.

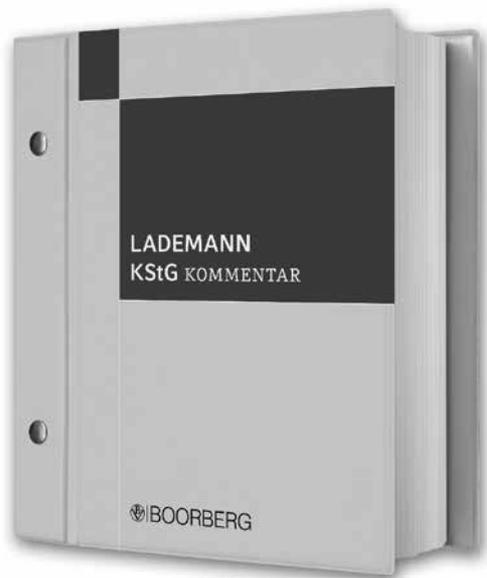
Der BFH hat sich mit der steuerlichen Behandlung von Ausgaben, die dem Erwerber eines Betriebsgrundstücks nach dem Erwerb für Abstandszahlungen an die Mieter entstehen, erstmals im Urteil vom 14.08.1956 I 82/56 U<sup>12</sup> befaßt. Er hat dort die Auffassung vertreten, der Begriff Anschaffungskosten sei nicht zu eng zu fassen, sondern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmen. Zur Begründung dieser Auffassung hat sich der BFH auf Urteile berufen, die zur Frage des anschaffungsnahen Aufwands bei Betriebsgrundstücken ergangen sind. Diese Rechtsprechung hat jedoch der Große Senat des BFH in dem Beschluß vom 22.08.1966<sup>13</sup> ausdrücklich insoweit aufgegeben, als in ihr der anschaffungsnaher Aufwand als Teil der Anschaffungskosten angesehen oder jedenfalls wie Anschaffungskosten behandelt wird. Dabei hat sich der Große Senat von der Erwägung leiten lassen, daß Anschaffungskosten nur die Kosten seien, die aufgewendet würden, um das Wirtschaftsgut von einem anderen zu erwerben oder um es von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt zu überführen. Der Erwerbsvorgang sei abgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsgewalt erlangt habe. Dieser Zeitpunkt sei bei einem Grundstück eingetreten, wenn Eigentum und Besitz auf den Steuerpflichtigen übergegangen seien. Diese Erwägungen sind auch für die hier zu entscheidende Frage bedeutsam.

Es bleibt abzuwarten, wie der BFH im jetzt anhängigen Verfahren entscheidet. Eine weitere differenzierende Frage, die der BFH hoffentlich mitentscheidet, ist, ob Abstandszahlungen an Mieter nach Ablauf der 3-Jahres-Frist auch noch zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten zählen oder ob sie sofort abzugsfähige Werbungskosten sind. Dann wäre ein „Verschieben“ der Sanierungsmaßnahmen auf einen Zeitraum nach Ablauf der 3 Jahre nach Erwerb des Grundstücks eine Gestaltungsmöglichkeit, die Mieterabfindungen als sofort abzugsfähige Werbungskosten geltend zu machen.

11 BFH Beschluß vom 02.03.1970 Gr. S. 1/69; BStBl 1970 II S. 382.

12 BFHE 63, 322; DB 1956, 1002; BStBl III 1956, 321.

13 BFH 86, 792, BStBl III 1966, 672.



**Präzise  
und praxisnah.**

WWW.BOORBERG.DE

## **LADEMANN Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz**

von Wjatscheslav Anissimov, Rechtsanwalt,  
Dr. Wolfgang Boochs, Regierungsdirektor a.D.,  
Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Helmut  
Hauswirth, Rechtsanwalt und Steuerberater,  
Professor Dirk Jäschke, Referatsleiter im  
Sächs. Staatsministerium der Finanzen,  
Dipl.-Finanzwirt (FH) Dr. Sören Lehmann, Dr.  
Jens Lohmar, Rechtsanwalt und Steuerberater,  
Dipl.-Volkswirt Dipl.-Kaufmann Christoph  
Schmidt, Richter am Finanzgericht, Dipl.-Kauf-  
mann Dr. Jürgen Staiger, Wirtschaftsprüfer  
und Steuerberater, Professor Dr. habil. Michael  
Stöber, Daniel Wernicke LL.M., Rechtsanwalt  
und Steuerberater, und Thomas Zimmermann,  
Vors. Richter am Finanzgericht Düsseldorf i.R.

Loseblattwerk, ca. 2400 Seiten, € 158,-  
einschl. 2 Ordnern

ISBN 978-3-415-00556-3

Die oft schwierigen und komplizierten Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes werden anschaulich und strikt praxisorientiert erläutert:

- klar strukturierter Aufbau der Kommentierungen
- Übersichten in ABC-Form
- zahlreiche Berechnungsbeispiele
- die stete Auswertung und verständliche Darlegung der jeweils neuesten Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung

Besonders hervorzuheben ist die mit jeder Ergänzungslieferung aktualisierte Übersicht KStG kompakt: Hier werden – auf Paragrafenebene – alle wichtigen Änderungen aus den Bereichen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung kurz und prägnant dargestellt. Man sieht damit auf einen Blick, was neu ist.

Die Verfasser sind erfahrene Sachkenner aus der Finanzverwaltung und den steuerberatenden Berufen.

 **BOORBERG**

## Zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Leistung eines Ist-Versteuerers (zugleich Anmerkungen zum Urteil des EuGH in der Rechtssache „Grundstücksgemeinschaft Kollastraße“)

Dr. Martin Wulf und Felix Gerber, Streck Mack Schwedhelm, Köln Berlin München<sup>1</sup>

### I. Einleitung

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 10.02.2022 darüber entschieden, zu welchem Zeitpunkt der Anspruch auf Vorsteuererstattung entsteht, wenn der leistende Unternehmer von der Option zur Versteuerung seiner Leistungen nach vereinnahmten Entgelten Gebrauch macht. Nach Auffassung des EuGH ist das Vorsteuerabzugsrecht unionsrechtlich gemäß Art. 167 MwStSystRL an den Zeitpunkt der Steuerentstehung gekoppelt. Nach dem Unionsrecht muß der Leistungsempfänger für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs mithin danach differenzieren, ob der Leistungserbringer Soll-Versteuerer oder Ist-Versteuerer ist. Wenn der Leistungserbringer seine Umsätze als Ist-Versteuerer erst bei Vereinnahmung gemäß § 20 UStG (Art. 66 Buchst. b MwStSystRL) versteuert, dann ist dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Zahlung möglich.

Die bisherige deutsche Veranlagungspraxis ist für den Empfänger der Leistung eines Ist-Versteuerers in der Regel günstiger. Denn sie führt zu einem Vorfinanzierungseffekt, wenn der Vorsteuerabzug schon vor dem Zeitpunkt der Zahlung in Anspruch genommen werden kann, sobald die Leistung ausgeführt ist und eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Im Streitfall war dies allerdings anders, da der Steuerpflichtige sich auf einen Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Zahlung eingestellt hatte und für den früheren Zeitpunkt Festsetzungsverjährung eingetreten war. Dies gab dem EuGH die Gelegenheit, sich auf Vorlage des FG Hamburg mit der deutschen Sichtweise zu beschäftigen.

Im Ergebnis werden Gesetzgeber und Finanzverwaltung in Deutschland auf die Vorgaben des EuGH reagieren müssen. In der Übergangszeit haben die Steuerpflichtigen u. E. letztlich ein Wahlrecht, ob sie sich auf den EuGH oder auf das herkömmliche Verständnis des deutschen Gesetztexts berufen.

### II. Sachverhalt

Der Streitfall betraf eine gewerbliche Grundstücksvermietung, die auf der Grundlage eines schriftlichen Mietvertrags mit Steuerausweis (als sog. „Dauerrechnung“) vorgenommen wurde. Die Miete war seit dem Jahr 2004 wiederholt gestundet worden. Konkret ging es um die Miete der Jahre

2009 bis 2012, die nach entsprechender Stundung erst in den Jahren 2013–2016 gezahlt worden war. Im Fall hatten beide Mietparteien von der Ist-Besteuerung nach § 20 UStG Gebrauch gemacht. Die Mieterin machte in den Streitjahren 2013–2016 den Vorsteuerabzug aus den verspätet geleisteten Mietzahlungen geltend. Das Finanzamt versagte dies. Nach seiner Auffassung hätte der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bereits im Jahr der Ausführung der Leistung geltend gemacht werden müssen. Für diesen Zeitpunkt war allerdings bereits Festsetzungsverjährung eingetreten.

### III. (Unions-) Rechtlicher Rahmen

Einmal mehr beschäftigt sich der EuGH in seiner neuen Entscheidung mit einer Konstellation, in der die Handhabung des UStG (zumindest in der Lesart der deutschen Finanzverwaltung) mit den Vorgaben der Mehrwertsteuer-Richtlinie<sup>2</sup> (MwStSystRL) nicht zu vereinbaren ist. Konkret geht es um das Spannungsverhältnis zwischen den Regelungen zur Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuererstattung und den Regelungen zur Erhebung der Umsatzsteuer bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten.

Der Grundsatz der Entstehung der Steuer nach dem Soll-Prinzip findet sich in Art. 63 MwStSystRL. Diese Vorschrift bestimmt:

*„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“*

Art. 66 MwStSystRL enthält dann die Ausnahme:

*„Abweichend von den Artikeln 63, 64 und 65 können die Mitgliedstaaten vorsehen, daß der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu einem der folgenden Zeitpunkte entsteht: ...*

*b) spätestens bei der Vereinnahmung des Preises“*

Der Zeitpunkt der Entstehung des Rechts zum Vorsteuerabzug ist in der Richtlinie in Art. 167 MwStSystRL geregelt.

<sup>1</sup> Dr. Martin Wulf (Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht) ist Partner und Felix Gerber (Rechtsanwalt/Steuerberater) ist Senior Associate bei Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte Steuerberater Partnerschaft mbB, Köln Berlin München.

<sup>2</sup> Richtlinie 2006/112/EG 2010/45/EU des Rates vom 28.11.2006 (ABL 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABL 2010, L 189, S. 1) veränderten Fassung.

Diese Vorschrift bestimmt:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

Daran knüpfen dann die weiteren Vorgaben zur Inanspruchnahme des Rechts auf Vorsteuerabzug an. Art. 168 MwStSystRL bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden; ...“

Art. 178 Buchst. a MwStSystRL bestimmt:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muß der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muß er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen“.

und Art. 179 MwStSystRL regelt:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird.

Die Richtlinie enthält darüber hinaus eine Option dazu, die Mitgliedstaaten den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs mit den Besonderheiten der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auf Ebene des Leistungsempfängers abstimmen können. Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten können im Rahmen einer fakultativen Regelung vorsehen, daß das Recht auf Vorsteuerabzug eines Steuerpflichtigen, bei dem ausschließlich ein Steueranspruch gemäß Artikel 66 Buchstabe b eintritt, erst dann ausgeübt werden darf, wenn der entsprechende Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer auf die dem Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen erhalten hat. ...“

Von dieser Möglichkeit hat der deutsche Gesetzgeber allerdings keinen Gebrauch gemacht. Ebenfalls nicht umgesetzt hat der deutsche Gesetzgeber die (eigentlich verbindliche) Vorgabe der Richtlinie dazu, daß der Leistungserbringer in seiner Rechnung Angaben dazu machen muß, ob er von der Option zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten Gebrauch macht. Das UStG enthält hierzu keine Vorgabe, Art. 226 MwStSystRL hingegen bestimmt:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten: (...)

7a. die Angabe ‚Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten‘ (Kassenbuchführung), sofern der Steueranspruch gemäß Artikel 66 [Unterabsatz 1] Buchstabe b zum Zeitpunkt des Eingangs der Zahlung entsteht und das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht; (...)

Über die zitierten Artikel hinaus enthalten die Erwägungsgründe der Richtlinie einige ergänzende Hinweise zum Verständnis der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, die für die Diskussion relevant sind. So heißt es im vierten Erwägungsgrund der Richtlinie 2010/45<sup>3</sup>:

„Zur Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen, denen es Schwierigkeiten bereitet, vor Eingang der Zahlung ihrer Kunden Mehrwertsteuer an die zuständige Behörde zu entrichten, sollte den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt werden, diesen Unternehmen zu gestatten, daß sie die Mehrwertsteuer mit Hilfe einer Cash-accounting-Regelung (‚Kassenbuchführung‘) abrechnen, so daß der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Steuer erst dann an die zuständige Behörde entrichtet, wenn er die Zahlung für seine Lieferung oder Dienstleistung erhält, und sein Recht auf Vorsteuerabzug dann entsteht, wenn er eine Lieferung oder Dienstleistung bezahlt. Dies dürfte es den Mitgliedstaaten ermöglichen, ein fakultatives Cash-accounting-System einzuführen, das keine negativen Auswirkungen auf den Cashflow ihrer Mehrwertsteuereinnahmen hat.“

In den Erläuterungen zur Richtlinie 2010/45 heißt es zudem unter Abschnitt C Nr. 2<sup>4</sup>:

„Die Cash-accounting-Regelung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten oder Kassenbuchführung) erlaubt es dem Lieferer oder Dienstleistungserbringer, die Mehrwertsteuererklärung in den Besteuerungszeitraum zu verlegen, in dem die Zahlung für die betreffende Lieferung oder Dienstleistung eingeht bzw. erfolgt. Der Lieferer oder der Dienstleistungserbringer sollte auf der Rechnung angeben, daß er die Cash-accounting-Regelung verwendet, um dem Empfänger anzuzeigen, wann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann.

Lieferer oder Dienstleistungserbringer können die Angabe **„Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten“** unter zwei Bedingungen auf der Rechnung aufführen:

1. Der Lieferer oder Dienstleistungserbringer erfüllt die Bedingungen der Cash-accounting-Regelung und wendet die Regelung an.
2. Für den Kunden eines Steuerpflichtigen, der eine Cash-accounting-Regelung anwendet, entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug in dem Moment, in dem die Entrichtung der Steuer durch den Lieferer oder Dienstleistungserbringer fällig wird.“

3 Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1).

4 Vgl. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2016-09/explanatory\\_notes\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/explanatory_notes_de.pdf)

## IV. Auffassung der Finanzverwaltung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>5</sup> entsteht die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Leistungsausführung und Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung. Abschnitt 15.2 UStAE legt dies allgemein fest und kennt keine Differenzierung danach, ob der Leistungserbringer von der Möglichkeit zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 UStG Gebrauch macht oder nicht. Auf den Zeitpunkt der Zahlung der Steuer durch den Leistungserbringer soll es mithin – außer im Falle von An- oder Vorauszahlungen – nicht ankommen.

Leistungsempfänger können demnach über den Vorsteuerabzug nach gegenwärtiger Verfahrenspraxis einen Vorfinanzierungseffekt nutzen. Ihnen steht das Recht zum Vorsteuerabzug zu, sobald die Eingangsleistung ausgeführt ist und sie über eine ordnungsgemäße Rechnung verfügen – auch wenn sie ihre Rechnung noch nicht bezahlt haben. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei dem leistenden Unternehmer um einen Soll- oder um einen Ist-Versteuerer handelt. Denn gemäß der Verwaltungsauffassung erstattet der Fiskus in beiden Fällen dem Leistungsempfänger die Vorsteuer auch vor Bezahlung der Rechnung.

In dem Fall, daß der Leistungserbringer Ist-Versteuerer ist, ist diese Einordnung für den Fiskus nachteilig. Denn in diesem Fall wird die „Vorfinanzierung“ gewährt, obwohl der Fiskus selbst für die Vereinnahmung der Steuer noch auf die Bezahlung der Rechnung warten muß. Theoretisch könnte dies zu Fällen führen, in denen die Beteiligten die unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkte bewußt nutzen, um Finanzierungsvorteile zu erzielen. Trotz dieser Effekte hat die Finanzverwaltung aber bislang an der Gleichbehandlung des Vorsteuerabzugs aus der Rechnung von Soll- und Ist-Versteuerern festgehalten.

## V. Vorabentscheidungsersuchen FG Hamburg vom 10.12.2019

Daß der EuGH trotz der unternehmerfreundlichen deutschen Verfahrenspraxis die Gelegenheit bekam, zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Leistung durch einen Ist-Versteuerer zu entscheiden, lag daran, daß die Klägerin im Streitfall auf die „Vorfinanzierung“ verzichtet hatte und den Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt geltend machte, zu dem sie selbst die Miete gezahlt hatte. Dies eröffnete es dem Finanzamt, sich auf Verjährung zu berufen.<sup>6</sup> Das FG Hamburg hätte eine Vorlage an den EuGH durchaus vermeiden und den Fall über die „Berichtigungsmechanik“ des § 17 UStG lösen können.<sup>7</sup> Denn § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG ordnet an, daß der Vorsteuerabzug zu berichtigen (sprich: zu versagen) ist, wenn das vereinbarte Entgelt „uneinbringlich“ wird. Rechtliche Einreden, zu denen man auch die Stundung zählen kann, stehen dem gleich. Der Vorsteuerabzug ist bei dieser Sichtweise mit der nachträglichen Vereinnah-

mung erneut zu berichtigen und entsteht dann folgerichtig erst bei Ausgleich der Forderung. So wäre es möglich gewesen, der Klage stattzugeben, ohne den EuGH zu bemühen.

Das FG Hamburg machte von diesem Argument aber keinen Gebrauch. Es folgte zudem der Rechtsansicht des Finanzamts zur Auslegung des nationalen Rechts. Vor dem Hintergrund der dargestellten unionsrechtlichen Grundlagen entstanden beim Finanzgericht aber Zweifel an der Vereinbarkeit der eigenen Rechtsauffassung mit der Richtlinie, so daß der Senat sich zur Vorlage an den EuGH entschied.<sup>8</sup>

Die Zweifel knüpfen an Art. 167 MwStSystRL an. Danach entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Versteht man diese Vorgabe als strikte Regel, so wäre der Vorsteuerabzug bei einer „Ist-Versteuerung“ auf Ebene des Leistungserbringers erst im Zeitpunkt der Zahlung des Entgelts möglich.<sup>9</sup> Der Klage wäre dann stattzugeben gewesen. Das FG hielt es in seinem Vorabentscheidungsersuchen aber für möglich, daß Art. 167 MwStSystRL entsprechend der Protokollerklärung der Kommission und des Rates zur Vorgängerregelung (Art. 17 der Sechsten Richtlinie 77/338/EWG) nur als eine bloße „Leitidee“ zu verstehen sei, so daß die Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung richtlinienkonform wäre.

## VI. Entscheidung des EuGH vom 10.02.2022 (Rs. C-9/20 Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136)

Der EuGH sieht in Art. 167 MwStSystRL keine Leitidee, sondern ein alle Mitgliedstaaten bindendes Prinzip. Demgemäß hat er am 10.02.2022 über das Vorabentscheidungsersuchen des FG Hamburg entschieden.<sup>10</sup> Der Tenor lautet:

*„Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13.07.2010 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, daß er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entsteht, wenn der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer nach einer nationalen Abweichung gemäß Art. 66 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richt-*

5 15.2 Abs. 2 UStAE.

6 Stadie, MwStR 2022, 181; Klein, DStR 2022, 521.

7 Kritisch unter diesem Aspekt insbesondere Stadie, MwStR 2022, 181; ebenso auch Klein, DStR 2022, 521.

8 FG Hamburg v. 10.12.2019 – 1 K 337/17, DStR 2020, 226 = UR 2020, 358.

9 Vgl. Schüler/Täsch in Sölch/Ringleb, UStG, § 20 Rz. 14 (Okt. 2021); Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Umsatzsteuer 17-315; Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Rz. 45, 47, 49 (Jan. 2022); Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG § 15 Rz. 73, 79 – 82, 1000 (Jan. 2021).

10 EuGH vom 10.02.2022 Rs. C-9/20 Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, DStR 2022, 255 = UR 2022, 224.

*linie 2010/45 geänderten Fassung erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht und dieses noch nicht gezahlt worden ist.“*

Laut der EuGH-Entscheidung vom 10.02.2022<sup>11</sup> knüpft Art. 167 MwStSystRL das Vorsteuerabzugsrecht zwingend an den Zeitpunkt der Steuerentstehung. Bei einer Leistungserbringung durch einen Ist-Versteuerer kann das Vorsteuerabzugsrecht demgemäß nicht schon vor dem Zeitpunkt der Zahlung ausgeübt werden.

Steuertatbestand und Steueranspruch entstehen nach Art. 63 MwStSystRL zwar grundsätzlich zu dem Zeitpunkt, zu dem die Leistung ausgeführt wird. Abweichend hiervon können die Mitgliedstaaten nach Art. 66 Buchst. b MwStSystRL aber vorsehen, daß der Steueranspruch gegen bestimmte Steuerpflichtige abweichend vom sog. Soll-Prinzip erst mit der Vereinnahmung des Entgelts nach dem sog. Ist-Prinzip entsteht. Deutschland hat von dieser Möglichkeit in § 13 Abs. 1 Buchst. b UStG i. V. m. § 20 UStG Gebrauch gemacht. Ist der Leistungserbringer ein Ist-Versteuerer i. S. v. § 20 UStG (Art. 66 Buchst. b MwStSystRL), entsteht die Umsatzsteuer erst mit Vereinnahmung des Entgelts. Bei konsequenter Anwendung des Art. 167 MwStSystRL entsteht der Vorsteuerabzug spiegelbildlich hierzu erst in diesem Zeitpunkt, d. h. mit Entgeltzahlung.

Der EuGH stellte klar, daß nur im Anwendungsbereich des Art. 167a MwStSystRL der Zusammenhang zwischen dem Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer und dem Recht des Steuerpflichtigen auf sofortigen Vorsteuerabzug aufgehoben werden kann. Diese Regelung sieht vor, daß Leistungsempfänger, die ihre Ausgangsleistungen als Ist-Versteuerer nach vereinnahmten Entgelten versteuern, den Vorsteuerabzug auch nur nach dem Ist-Prinzip, d. h. erst im Zeitpunkt der Zahlung ausüben dürfen. Diese fakultative Bestimmung i. S. v. Art. 167a MwStSystRL hat Deutschland allerdings nicht umgesetzt, so daß sie für die Entscheidung auch nicht relevant werden konnte.

## VII. Konsequenzen für die Praxis

Die Entscheidung des EuGH ist von erheblicher Praxisrelevanz. Spannend ist einerseits, wie die Finanzverwaltung auf die Vorgaben des EuGH reagieren wird und ob der Gesetzgeber sich veranlaßt sieht, den deutschen Rechtsrahmen anzupassen.

### 1. Wahlrecht der Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs de lege lata

Im Streitfall können die Steuerpflichtigen sich auf das höherrangige Unionsrecht berufen und geltend machen, daß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG so zu lesen ist, daß die „gesetzlich geschuldete“ Umsatzsteuer bei der Leistung durch einen Ist-Versteuerer im Zeitpunkt der Zahlung entsteht und mithin

auch in diesem Zeitpunkt zum Vorsteuerabzug zuzulassen ist. Der Steuerpflichtige kann also eine Anerkennung des Vorsteuerabzugs im späteren Zeitpunkt verlangen. In diesem Sinne wird auch das vorlegende Finanzgericht Hamburg seine bisherige Sichtweise überdenken müssen.<sup>12</sup>

Andererseits bleiben die Steuerpflichtigen, die den Vorsteuerabzug bereits im früheren Zeitpunkt – bei Ausführung der Leistung – in Anspruch genommen haben, u. E. auch nach der EuGH-Entscheidung in ihrer Position geschützt.

Denn aus dem Umstand, daß der deutsche Gesetzgeber Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL nicht ins deutsche Umsatzsteuerrecht übernommen hat, folgt, daß der Leistungsempfänger nach deutschem Recht gar keine Möglichkeit hat, für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs zwischen der Leistung eines Ist-Versteuerers und der Leistung eines Soll-Versteuerers zu differenzieren. Der deutsche Gesetzgeber ging offensichtlich davon aus, daß das Recht zum Vorsteuerabzug entsteht, sobald die steuerpflichtigen Eingangsleistungen „ausgeführt worden sind“, so wie es § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG im zweiten Teil von Satz 1 sprachlich festhält und daß der Begriff der „geschuldeten Steuer“ keinen zeitlichen Bezug hat, sondern nur klarstellt, daß es sich um eine steuerpflichtige Eingangsleistung handeln muß. Wortlaut und Systematik des deutschen Gesetzes führen mithin – für sich betrachtet – zu einem Auslegungsergebnis, das von den Vorgaben des EuGH abweicht. Auf diese Position kann sich der Steuerpflichtige – in Übereinstimmung mit der Auffassung deutschen Finanzverwaltung (15.2 Abs. 2 UStAE) – berufen, wenn er nach der klassischen deutschen Sichtweise den Vorsteuerabzug schon im frühen Zeitpunkt der Ausführung der Eingangsleistung geltend machen (und sich damit auch den dieser Position inhärenten Finanzierungsvorteil sichern) will. Das Ergebnis ist de lege lata ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen.<sup>13</sup>

### 2. Anpassung des UStG de lege ferenda

Für eine unionsrechtskonforme Rechtsanwendung müßte der Leistungsempfänger für die Vornahme des Vorsteuerabzugs künftig nach der Besteuerung des Leistenden differenzieren. Hierzu muß es dem Empfänger der Leistung ermöglicht werden, der betreffenden Eingangsrechnung entnehmen zu können, ob der Leistungserbringer Ist-Versteuerer oder Soll-Versteuerer ist. Zu diesem Zweck ist Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL in nationales Recht umzusetzen und der Ist-Versteuerer zu der Angabe „Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten“ in seiner Rechnung zu verpflichten. Zudem wäre der UStAE zu ändern und eine klarstellende Anpassung des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ratsam.

<sup>11</sup> EuGH vom 10.02.2022 Rs. C-9/20 Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, DStR 2022, 255 = UR 2022, 224.

<sup>12</sup> Vgl. hierzu bereits *Binnewies/Gerber*, AG 2021, 548 sowie im Nachgang zur EuGH-Entscheidung *Stadie*, MwStR 2022, 181; *Reimann/Feuerstack*, UR 2022, 215; *Klein*, DStR 2022, 521.

<sup>13</sup> In diesem Sinne auch *Klein*, DStR 2022, 521.

Es bleibt dann aber immer noch die spannende Frage zu beantworten, ob der Leistungsempfänger Vertrauensschutz genießt, wenn er aufgrund von (für ihn nicht erkennbar) fehlerhaften Eingangsrechnungen auf einen Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung

vertraut und wie sich die zivilrechtliche Situation der Beteiligten in diesem Fall darstellt, denn der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs mag für den Leistungsempfänger wegen des Vorfinanzierungseffekts durchaus zu den Grundlagen des abgeschlossenen Geschäfts zählen.



**Komplett überarbeitete Neuauflage.**

**Der »EDV-Kompass« für IT und Datenschutz.**

AUCH ALS E-Book

WWW.BOORBERG.DE

## IT- und Datenschutz-Compliance für Unternehmen

Leitlinien und Anwendungsfälle  
Cloud, Social Media, Scrum, IoT, KI, Mobilitätsdaten

hrsg. von Dr. Thomas A. Degen, Rechtsanwalt, und Professor Dr. Jochen Deister, Rechtsanwalt, bearbeitet von Dr. Thomas A. Degen, Rechtsanwalt, Stuttgart, Professor Dr. Jochen Deister, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main, Ulrich Emmert, Rechtsanwalt, Stuttgart, Mathias Lang LL.M., Rechtsanwalt, Stuttgart, und Dr. Thomas Lapp, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main

2022, 2., überarbeitete Auflage, 428 Seiten, € 128,-

ISBN 978-3-415-05184-3

 Leseprobe unter [www.boorberg.de/9783415051843](http://www.boorberg.de/9783415051843)

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0522

Mit der völlig überarbeiteten 2. Auflage des von Degen/Deister begründeten Handbuchs »Computer- und Internetrecht« erhalten Unternehmen einen »EDV-Kompass« für die erfolgreiche Realisierung typischer und agiler IT- und Datenschutz-Projekte.

Dieses Handbuch unterstützt Unternehmer in dem technisch und rechtlich komplexen Koordinatensystem der IT- und Datenschutz-Compliance. Dabei liegt der Schwerpunkt auf praxiskonformer Gestaltung und letztlich auf Haftungsvermeidung.

Die Autoren erläutern aus Unternehmensperspektive in verschiedenen Use-Case-Abläufen, welche IT- und datenschutzrechtlichen Anforderungen im Praxisbetrieb sicherzustellen sind.

Vor die Klammer gezogen werden anwenderorientiert Verantwortungs- und Haftungsbereiche. Checklisten und Übersichten unterstützen Entscheidungsträger in Wirtschaft und Verwaltung beim Direkteinstieg in die komplexe Materie.

## Häusliches Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale – nicht nur in Pandemiezeiten eine streitanfällige Thematik

Malte Norstedt LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, sowie Karl Reitmeier, Rechtsanwalt, beide DNK Dinkgraeve Norstedt Krämer Rechtsanwälte PartGmbH, München

Das häusliche Arbeitszimmer ist seit jeher ein geradezu klassischer Streitpunkt zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Anlässlich der Corona-Pandemie wurde die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG verankerte Abzugsbeschränkung um die sogenannte „Homeoffice-Pauschale“ ergänzt. Daher erfolgt zunächst ein Überblick über die Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung des häuslichen Arbeitszimmers. Danach werden Voraussetzungen und Auswirkungen der mit dem Jahressteuergesetz 2020 neu geschaffenen „Homeoffice-Pauschale“ dargestellt und erläutert. Anschließend werden potentielle Streitpunkte diskutiert.

### I. Voraussetzungen des häuslichen Arbeitszimmers

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG gilt dies nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zu Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG. Die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG gilt nicht nur im Rahmen der Gewinneinkünfte, sondern über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG auch im Rahmen der Überschufeinkünfte. Daher ist die Regelung insbesondere auch für Arbeitnehmer relevant.

#### 1. Definition des häuslichen Arbeitszimmers

Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt nach der Rechtsprechung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs voraus, daß der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche bzw. berufliche Zwecke genutzt wird.<sup>1</sup> Eine untergeordnete private Mitbenutzung von weniger als 10% ist dabei jedoch unschädlich.<sup>2</sup> Darüber hinaus muß der Raum seiner Lage, Funktion und Aus-

stattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sein und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dienen.<sup>3</sup> Eine Einbindung des als Arbeitszimmer genutzten Raums in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen ist dann gegeben, wenn er zur privaten Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört. Davon umfaßt sind nicht nur die Wohnräume des Steuerpflichtigen, sondern ebenso Zubehörräume, wie beispielsweise ein Kellerraum.<sup>4</sup> Zu beachten ist hierbei jedoch, daß Aufwendungen für sog. „Arbeitsecken“ weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abgezogen werden können. Unter dem Begriff der „Arbeitsecke“ ist ein in die häusliche Sphäre eingebundener Raum, der mit einem nicht unerheblichen Teil seiner Fläche auch privat genutzt wird, zu verstehen.<sup>5</sup> Dagegen können nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall bei Räumen, die nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehören, sondern zusätzlich angemietet wurden, sog. „außerhäusliche Arbeitszimmer“ vorliegen. Maßgebend ist dabei, ob eine innere häusliche Verbindung des Arbeitszimmers mit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen besteht.<sup>6</sup> Unerheblich ist dagegen, ob sich die Wohnung, zu der das häusliche Arbeitszimmer gehört, gemietet ist oder ob sie sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet.<sup>7</sup>

1 BFH, Beschluß vom 27.07.2015 GrS 1/14, BStBl. II 2016,265.

2 BFH, Beschluß vom 27.07.2015 GrS 1/14, BStBl. II 2016,265; BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017,1320.

3 BFH, Urteil vom 19.09.2002 VI R 70/01, BStBl. II 2003,139; Urteil vom 16.10.2002 XI R 89/00, BStBl. II 2003,185.

4 BFH, Urteil vom 26.02.2003 VI R 130/01, BStBl. II 2004, 74; Urteil vom 19.02.2002 VI R 70/01, BStBl. II 2003, 139; Urteil vom 11.11.2014 VIII R 3/12, BStBl. II 2015, 382; Urteil vom 20.11.2003 IV R 30/03, BStBl. II 2004, 775; Urteil vom 23.09.1999 VI R 74/98, BStBl. II 2000,7; BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.

5 BFH, Urteil vom 17.02.2016 X R 32/11, BStBl. II 2016,708; BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.

6 BFH, Urteil vom 26.02.2003 – VI R 160/99, BStBl. II 2003, 515; Urteil vom 18.08.2005 – VI R 39/04, BStBl. II 2006, 428.

7 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.

## 2. Keine Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes für betriebliche oder berufliche Tätigkeit

Als anderer Arbeitsplatz i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG wird grundsätzlich jeder Arbeitsplatz verstanden, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist.<sup>8</sup> Weitere Anforderungen an seine Beschaffenheit sind nicht zu stellen. Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG setzt insbesondere keinen eigenen, räumlich abgeschlossenen Arbeitsbereich voraus oder das Vorhandensein eines individuell zugeordneten Arbeitsplatzes.<sup>9</sup> Dies ist anhand objektiver Gesichtspunkte zu beurteilen. Subjektive Erwägungen des Steuerpflichtigen spielen grundsätzlich keine Rolle.<sup>10</sup> Unbeachtlich sind dabei grundsätzlich die konkreten Arbeitsbedingungen und Umstände.<sup>11</sup> Unerheblich ist ebenso, ob im häuslichen Arbeitszimmer Arbeitsmittel vorhanden sind, die im Betrieb bzw. in dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Raum nicht vorhanden sind.<sup>12</sup> Nach dem Sinn und Zweck dieser Abzugsbeschränkungsregelung ist es allerdings geboten, das grundsätzlich weite Verständnis des Begriffs „anderer Arbeitsplatz“ einzuschränken. So liegt der Abzugsbeschränkung der Gedanke zugrunde, daß Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (nur) dann steuerlich berücksichtigt werden sollen, wenn ein solches für die Erwerbstätigkeit erforderlich ist.<sup>13</sup> Die Erforderlichkeit entfällt aber nicht bereits dann, wenn dem Steuerpflichtigen irgendein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sondern nur dann, wenn dieser Arbeitsplatz grundsätzlich so beschaffen ist, daß der Steuerpflichtige auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist. Das ist der Fall, wenn es sich um einen Büroarbeitsplatz handelt.<sup>14</sup> Beispielsweise liegt kein anderer Arbeitsplatz vor, wenn der Raum, in dem sich der Arbeitsplatz befindet, nicht zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist, weil wegen Sanierungsbedarfs Gesundheitsgefahr besteht.<sup>15</sup>

Die Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes ist gegeben, wenn dieser ihn in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann.<sup>16</sup> Sofern ein Steuerpflichtiger mehreren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten nachgeht, muß in Bezug auf jede dieser Tätigkeiten gesondert geprüft werden, ob ein anderer Arbeitsplatz hierfür zur Verfügung steht.<sup>17</sup>

Ebenso muß bei Steuerpflichtigen, die nur einer beruflichen Tätigkeit nachgehen, geprüft werden, ob ein – an sich vorhandener – anderer Arbeitsplatz auch tatsächlich für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit genutzt werden kann. Dies folgt aus dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung und insbesondere aus dem ihr zugrunde liegenden Leitgedanken der „Erforderlichkeit“ von Aufwendungen.<sup>18</sup> Zudem steht ein anderer Arbeitsplatz erst dann zur Verfügung, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz tatsächlich zugewiesen hat.<sup>19</sup> Ob ein Steuerpflichtiger seinen anderen Arbeitsplatz in dem konkret erforderlichen

Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise nutzen kann, betrifft die Tatsachenfeststellung. Sie muß von den Finanzgerichten anhand der objektiven Umstände des konkreten Einzelfalls beantwortet werden.

Anhaltspunkte können sich sowohl aus der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes selbst (Größe, Lage, Ausstattung etc.) als auch aus den Rahmenbedingungen seiner Nutzung (Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses, Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes bzw. Zugang zu dem betreffenden Gebäude etc.) ergeben.<sup>20</sup> Dies gilt jedoch nur für Sachverhalte, in denen zu beurteilen ist, ob ein von einem Arbeitgeber bzw. Dienstherrn gestellter Arbeitsplatz als anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Bei selbständig tätigen Steuerpflichtigen indiziert dagegen das Vorhandensein eines ihm regelmäßig allein zur Verfügung stehenden Schreibtischarbeitsplatzes regelmäßig, daß dieser dem Steuerpflichtigen für alle Aufgabenbereiche seiner Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht.<sup>21</sup> Der Steuerpflichtige muß nach Ansicht der Finanzverwaltung konkret darlegen, daß ein anderer Arbeitsplatz für die jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit nicht zur Verfügung steht. Hierfür kann die Art der Tätigkeit Anhaltspunkte bieten. Ein zusätzliches Indiz kann eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers sein.<sup>22</sup>

## 3. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung

Das häusliche Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung des Steu-

- 8 BFH, Urteil vom 07.08.2003 VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78; Urteil vom 05.10.2011 VI R 91/10, BStBl. II 2012, 127; Urteil vom 26.02.2014 VI R 11/12, BStBl. II 2014, 674.
- 9 BFH, Urteil vom 07.08.2003 – VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78; Urteil vom 07.08.2003 VI R 162/00, BStBl. II 2004, 83.
- 10 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.
- 11 BFH, Urteil vom 07.08.2003 VI R 162/00, BStBl. II 2004, 83.
- 12 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.
- 13 BFH, Urteil vom 13.11.2002 VI R 82/01, BFHE 201, 93; Urteil vom 13.11.2002 VI R 104/01, BFHE 201, 100; Urteil vom 13.11.2002 VI R 28/02, BFHE 201, 106; Urteil vom 07.08.2003 VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78.
- 14 BFH, Urteil vom 07.08.2003 VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78.
- 15 BFH, Urteil vom 26.02.2014 VI R 11/12, BStBl. II 2014, 674.
- 16 BFH, Urteil vom 07.08.2003 VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78; BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.
- 17 BFH, Urteil vom 07.08.2003 VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78.
- 18 BFH, Urteil vom 07.08.2003 VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78.
- 19 BFH, Urteil vom 26.02.2014 VI R 11/12, BStBl. II 2014, 674.
- 20 BFH, Urteil vom 20.11.2003 IV R 30/03, BStBl. II 2004, 775.
- 21 BFH, Urteil vom 20.11.2003 IV R 30/03, BStBl. II 2004, 775; Urteil vom 22.02.2017 III R 9/16, BStBl. II 2017, 698.
- 22 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.

erpflichtigen, wenn nach Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale dort diejenigen Handlungen vorgenommen und Leistungen erbracht werden, die für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind.<sup>23</sup> Im Rahmen der hierfür erforderlichen Gesamtbetrachtung sind nur solche Einkünfte zu berücksichtigen, die grundsätzlich ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum erfordern. Daher sind beispielsweise Versorgungsbezüge nicht zu berücksichtigen.<sup>24</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist dabei der Mittelpunkt i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG – für alle Berufsgruppen gleichermaßen – nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen zu bestimmen.<sup>25</sup> Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung lediglich eine indizielle Bedeutung zu.<sup>26</sup>

#### 4. Abzugsfähige Aufwendungen

Abzugsfähige Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind neben den Aufwendungen für die Ausstattung des Arbeitszimmers (z.B. Tapeten, Teppiche, Gardinen, Lampen) auch anteilige Aufwendungen für u. a. Miete, Gebäude-AfA, Wasser- und Energiekosten, Reinigungskosten, Grundsteuer, Gebäudeversicherungen, Müllabfuhrgebühren, Renovierungskosten.<sup>27</sup> Dabei gilt es zu beachten, daß die auf ein häusliches Arbeitszimmer anteilig entfallenden Aufwendungen grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zu der nach §§ 42 bis 44 II. BV oder nach der Wohnflächenverordnung berechneten Wohnfläche der Wohnung (einschließlich des Arbeitszimmers) zu ermitteln sind.<sup>28</sup> Hinsichtlich der Renovierungskosten gilt es jedoch zu beachten, daß Kosten für Renovierungs- und Umbauarbeiten, die sich auf vorrangig zu Wohnzwecken oder gemischt genutzte Räume beziehen (z.B. Arbeiten im Badezimmer und Flur), nicht die abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erhöhen.<sup>29</sup> Keine Aufwendungen sind dagegen die Aufwendungen für Arbeitsmittel.<sup>30</sup>

#### 5. Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers

Sofern der Steuerpflichtige sein häusliches Arbeitszimmer nicht ganzjährig nutzt, können nur die auf den Zeitraum, in dem das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, entfallenden Aufwendungen in voller Höhe abgezogen werden.<sup>31</sup> Für den übrigen Zeitraum kommt ein beschränkter Abzug nur in Betracht, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Höchstbetrag von 1.250 Euro wird auch bei nicht ganzjähriger Nutzung in voller Höhe zum Abzug zugelassen.<sup>32</sup>

#### 6. Besondere Aufzeichnungspflichten

Nach § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Nach § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG dürfen diese Aufwendungen nur dann bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden, wenn sie i.S.d. § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG besonders aufgezeichnet sind. Für die Finanzverwaltung bestehen jedoch keine Bedenken, wenn die auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden Finanzierungskosten im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wirtschafts- oder Kalenderjahres eine Aufzeichnung aufgrund der Jahresabrechnung des Kreditinstitutes erfolgt. Entsprechendes gilt für die verbrauchsabhängigen Kosten (z.B. Wasser- und Energiekosten). Ausreichend ist, Abschreibungsbeträge einmal jährlich aufzuzeichnen.<sup>33</sup> Die Vorschrift des § 4 Abs. 7 EStG gilt nur im Rahmen der Gewinneinkünfte, da § 9 Abs. 5 EStG auf diese Vorschrift nicht verweist.

#### II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Homeoffice-Pauschale

Die sog. „Homeoffice-Pauschale“ wurde mit dem Jahressteuergesetz 2020 in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG eingeführt und ist gem. § 52 Abs. 6 Satz 15 EStG für nach dem 31.12.2019 und vor dem 01.01.2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden. Grundsätzlich ist diese Regelung somit in den Veranlagungszeiträumen 2020, 2021 anzuwenden (Eine Ausnahme kann sich

23 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320; BFH, Urteil vom 13.11.2002 VI R 28/02, BStBl. II 2004, 59; Urteil vom 13.11.2002 VI R 82/01, BStBl. II 2004, 62; Urteil vom 13.11.2002 VI R 104/01, BStBl. II 2004, 65; Urteil vom 23.05.2006 VI R 21/03, BStBl. II 2006, 600.

24 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320; BFH, Urteil vom 11.11.2014 VIII R 3/12, BStBl. II 2015, 382.

25 BFH, Urteil vom 13.11.2002 VI R 28/02, BStBl. II 2004, 59; Urteil vom 15.03.2007 VI R 65/05, BFH/NV 2007, 1133; Beschluß vom 22.10.2007 XI B 12/07, BFH/NV 2008, 47; Urteil vom 11.11.2014 VIII R 3/12, BStBl. II 2015, 382.

26 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320; BFH, Urteil vom 13.11.2002 VI R 28/02, BStBl. II 2004, 59; Urteil vom 13.11.2002 VI R 82/01, BStBl. II 2004, 62; Urteil vom 13.11.2002 VI R 104/01, BStBl. II 2004, 65; Urteil vom 23.05.2006 VI R 21/03, BStBl. II 2006, 600.

27 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.

28 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.

29 BFH, Urteil vom 14.05.2019 VIII R 16/15, BStBl. II 2019, 510.

30 BFH, Urteil vom 21.11.1997 VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351.

31 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.

32 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.

33 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017, 1320.

jedoch bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ergeben. Dadurch kann eine Anwendung ggf. auch im Veranlagungszeitraum 2022 erfolgen).

Über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG gilt sie auch für die Überschusseinkünfte (Im Rahmen der Kapitaleinkünfte gilt es jedoch, das speziellere Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zu beachten, welches eine Anwendung der Home-Office-Pauschale verhindert). Der Gesetzgeber bezweckte mit der Einführung dieser Regelung für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 eine unbürokratische steuerliche Berücksichtigung der Heimarbeit im Zuge der Covid-19-Pandemie, da Steuerpflichtige ihre betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit pandemiebedingt zunehmend außerhalb ihrer Betriebsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte ausüben.<sup>34</sup>

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG hat folgenden Wortlaut:

*„Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2, 3 EStG verzichtet, kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 5 Euro abziehen, höchstens 600 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr.“*

### 1. Kein häusliches Arbeitszimmer oder Verzicht eines diesbezüglichen Aufwendungsabzugs

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG darf der Steuerpflichtige über kein häusliches Arbeitszimmer verfügen bzw. er muß auf einen Aufwendungsabzug hierfür verzichten.

Kein häusliches Arbeitszimmer liegt vor, wenn der jeweilige Raum nicht ausschließlich oder nicht nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird, mithin also eine private Mitbenutzung einen Anteil von 10% übersteigt, oder der jeweilige Raum nicht dem gesetzlichen Typusbegriff entspricht.<sup>35</sup> Beispielsweise liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor bei Vorliegen einer Arbeitsecke<sup>36</sup> oder einer beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit in der Küche oder im Wohnzimmer.<sup>37</sup> Ob ein häusliches Arbeitszimmer und damit eine Abzugsmöglichkeit von Aufwendungen für die betriebliche oder berufliche Betätigung des Steuerpflichtigen ist einzelfallbezogen anhand der Gesamtumstände zu beurteilen.

Sofern zwar ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt, der Steuerpflichtige jedoch auf die Abzugsmöglichkeit nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2, 3 EStG verzichtet, besteht für diesen die Möglichkeit für nach dem 31.12.2019 und vor dem 01.01.2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübte betriebliche bzw. berufliche Tätigkeiten die sog. „Homeoffice-Pauschale“ geltend zu machen. § 4 Abs. 5

Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG eröffnet dem Steuerpflichtigen insofern ein Wahlrecht. Dieses Wahlrecht erfolgt nach der Gesetzesbegründung aus Vereinfachungsgründen<sup>38</sup>, z.B. für den Fall, daß der Steuerpflichtige nicht sicher ist, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für den Ansatz des häuslichen Arbeitszimmers vorliegen.

### 2. Ausschließliches Ausüben der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der häuslichen Wohnung

Der Steuerpflichtige darf gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit für den Kalendertag, für welchen er die sog. „Homeoffice-Pauschale“ in Anspruch nehmen möchte, ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausüben (sog. Ausschließlichkeitsgebot). Ein zeitlicher Umfang der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der häuslichen Wohnung wird durch den Gesetzeswortlaut nicht vorgegeben. Es dürfte damit jede noch so geringe zeitliche betriebliche oder berufliche Betätigung an dem jeweiligen Kalendertag ausreichend sein.

### 3. Kein Aufsuchen einer außerhalb der häuslichen Wohnung belegenen Betätigungsstätte

Sofern der Steuerpflichtige eine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betriebsstätte aufsucht, ist ihm an dem jeweiligen Kalendertag gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG eine Geltendmachung der sog. „Homeoffice-Pauschale“ versagt. Zur Betätigungsstätte gehören nach der Gesetzesbegründung jede Tätigkeitsstätte, ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet oder auch ein fester Ort (Sammelpunkt), den der Steuerpflichtige aufsucht.<sup>39</sup> Unter den Oberbegriff „Betätigungsstätte“ wird daher u. a. die erste Tätigkeitsstätte i. S. d. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG zu zählen sein. Diese Regelung soll der Förderung der häuslichen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit dienen.<sup>40</sup> Ein Nebeneinander des pauschalen Abzugsbetrags für einen häuslichen Arbeitsplatz und der Entfernungspauschale oder ein Abzug tatsächlicher Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen würde nach der Gesetzesbegründung diesem Ansatz nicht gerecht.<sup>41</sup>

34 Vgl. BT-Drs. 19/25160, 186; [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2020-12-28-JStG-2020/o-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2020-12-28-JStG-2020/o-Gesetz.html).

35 Zur Definition des häuslichen Arbeitszimmers und den Anforderungen der Rechtsprechung vgl. I. Nr. 1.

36 Hierzu Näheres unter I. Nr. 1.

37 BT-Drs. 19/25160, 186.

38 BT-Drs. 19/25160, 186.

39 BT-Drs. 19/25160, 186.

40 BT-Drs. 19/25160, 186.

41 BT-Drs. 19/25160, 186.

#### 4. Rechtsfolgen

Die Tagespauschale von 5 Euro ist personenbezogen zu verstehen, d. h. Ehegatten, die beide die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG erfüllen, können jeweils diese Pauschale geltend machen.<sup>42</sup> Übt der Steuerpflichtige verschiedene betriebliche oder berufliche Tätigkeiten aus, sind nach der Gesetzesbegründung sowohl die Tagespauschale von 5 Euro als auch der Höchstbetrag von 600 Euro auf die verschiedenen Betätigungen aufzuteilen; er wird nach der Gesetzesbegründung nicht tätigkeitsbezogen vervielfacht.<sup>43</sup>

### III. Neue und weiterhin bestehende Streitpunkte

#### 1. Streitpunkte beim häuslichen Arbeitszimmer

Nachdem die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 bis 3 EStG letztmals durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010<sup>44</sup> geändert wurden und bzgl. dieser Thematik zahlreiche Urteile des Bundesfinanzhofs ergangen sind, könnte man meinen, daß die Rechtslage zum häuslichen Arbeitszimmer abschließend geklärt sei. Dies ist jedoch nicht der Fall. So sind allein in den Jahren 2019, 2020 neun Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zu dieser Thematik ergangen.<sup>45</sup> Von diesen in den Jahren 2019, 2020 ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofes haben allein drei Entscheidungen über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung.<sup>46</sup> Im Jahr 2021 kam zudem eine weitere Entscheidung zu dieser Thematik hinzu, welcher eine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt.<sup>47</sup> Dies zeigt die Streitanzahl dieser Thematik.

Beispielsweise stellt die Frage, welche Aufwendungen gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2, 3 EStG abziehbar sind, einen ständigen Streitpunkt dar. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.05.2019 (Az.: VIII R 16/15) entschieden, daß Renovierungs- und Umbaukosten, die für einen Raum anfallen, der ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dient, nicht die gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2, 3 EStG abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erhöhen. Sie sind auch nicht als allgemeine Gebäudekosten über den Flächenanteil des Arbeitszimmers bei den Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Dieser Entscheidung lag zugrunde, daß die Kläger (ein Ehepaar) u. a. Kosten für die Renovierung des Badezimmers und den davor gelegenen Flur des Wohnhauses als anteilige Betriebsausgaben im Hinblick auf die selbständige Tätigkeit des Klägers als Steuerberater für das häusliche Arbeitszimmer geltend machten. Über den Flächenanteil des Arbeitszimmers bei den Betriebsausgaben sind diese Kosten nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofes deshalb nicht zu berücksichtigen, da Arbei-

ten zur Renovierung oder zum Umbau des Badezimmers anders als z. B. Arbeiten zur Reparatur oder Renovierung des Daches oder der Fassade nicht das Gebäude selbst, sondern einen bestimmten Raum innerhalb des Gebäudes betreffen, der ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dient.<sup>48</sup> Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.05.2019 (Az.: VIII R 16/15) ist daher entscheidend, worauf sich die durchgeführten Arbeiten beziehen.

Auch die Frage, ob überhaupt im konkreten Einzelfall ein häusliches Arbeitszimmer i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG vorliegt, stellt häufig einen Streitpunkt dar. Beispielsweise hat der Bundesfinanzhof mit seiner Entscheidung vom 29.01.2020 (Az.: VIII R 11/17)<sup>49</sup> den Beschluß des Großen Senats vom 27.07.2015 (Az.: GrS 1/14)<sup>50</sup> in Bezug auf in die häusliche Sphäre eingebundene sog. Notarztpraxen konkretisiert. So hat der Bundesfinanzhof entschieden, daß allein der Umstand, daß die Patienten den Behandlungsraum nur über einen dem privaten Bereich zuzuordnenden Flur erreichen können, keine Abzugsbeschränkung gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG für die hierfür geltend gemachten Betriebsausgaben begründet, wenn bei einem in die häusliche Sphäre eingebundenen Raum, der als Behandlungsraum eingerichtet ist und der nachhaltig zur Behandlung von Patienten genutzt wird, aufgrund seiner Einrichtung und tatsächlichen Nutzung eine private (Mit-)Nutzung praktisch auszuschließen ist.<sup>51</sup>

#### 2. Im Rahmen der Covid-19-Pandemie hinzutretende Streitpunkte

Durch die besonderen Gegebenheiten im Rahmen der Covid-19-Pandemie ist zu befürchten, daß insbesondere folgende Streitpunkte hinzutreten werden:

Während der Covid-19-Pandemie arbeiten viele Arbeitnehmer von zu Hause aus. Einigen Arbeitnehmern steht dabei zwar ein häusliches Arbeitszimmer i. S. d. § 4 Abs. 5

42 Vgl. BT-Drs. 19/25160, 186.

43 BT-Drs. 19/25160, 187.

44 BGBl. I S. 1768.

45 BFH, Beschluß vom 26.02.2019 VIII B 133/18, BFH/NV 2019, 574; Urteil vom 03.04.2019 VI R 46/17, BFH/NV 2019, 903; Urteil vom 14.05.2019 VIII R 16/15, BStBl. II 2019, 510; Urteil vom 23.10.2019 VI R 1/18, BFH/NV 2020, 354; Urteil vom 29.01.2020 VIII R 11/17, BStBl. II 2020, 445; Beschluß vom 18.04.2020 X B 146/19; Beschluß vom 13.06.2020 VIII B 166/19, BFH/NV 2020, 1255; Urteil vom 16.06.2020 VIII R 15/17, BStBl. II 2020, 841; Beschluß vom 08.10.2020 VIII B 59/20, BFH/NV 2021, 181.

46 BFH, Urteil vom 14.05.2019 VIII R 16/15, BStBl. II 2019, 510; Urteil vom 29.01.2020 VIII R 11/17, BStBl. II 2020, 445; Urteil vom 16.06.2020 VIII R 15/17, BStBl. II 2020, 841.

47 BFH, Urteil vom 01.03.2021 IX R 27/19, BStBl. II 2021, 680.

48 BFH, Urteil vom 14.05.2019 VIII R 16/15, BStBl. II 2019, 510.

49 BFH, Urteil vom 29.01.2020 VIII R 11/17, BStBl. II 2020, 445.

50 BFH, Beschluß vom 27.07.2015 GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265.

51 BFH, Urteil vom 29.01.2020 VIII R 11/17, BStBl. II 2020, 445.

Satz 1 Nr. 6b EStG zur Verfügung; sie können die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen jedoch aufgrund des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG nicht geltend machen, weil ihnen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Diese Arbeitnehmer können aufgrund der besonderen Gegebenheiten und der getroffenen Regelungen unter Umständen doch in den Genuß kommen, ihre Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung geltend zu machen. Entscheidend ist hierbei, ob dem Arbeitnehmer ein anderer Arbeitsplatz während der Covid-19-Pandemie zur Verfügung steht.

Ob also der betriebliche bzw. berufliche Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist insbesondere dann fraglich, wenn der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer anordnet, daß dieser von zu Hause aus zu arbeiten hat. Fraglich ist dies insbesondere deswegen, da die Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige diesen in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann.<sup>52</sup> Eine tatsächliche Nutzbarkeit im Sinne dieser Definition wird bei solchen Anordnungen zumindest dann zu verneinen sein, wenn der Arbeitnehmer diesen bereits rechtlich zu folgen verpflichtet ist. Anordnungen des Arbeitgebers haben ihre rechtliche Grundlage in dem Weisungsrecht/Direktionsrecht nach § 106 GewO. Nach dieser Vorschrift kann der Arbeitgeber Inhalt, Ort und Zeit der Arbeitsleistung nach billigem Ermessen näher bestimmen, soweit diese Arbeitsbedingungen nicht durch den Arbeitsvertrag, Bestimmungen einer Betriebsvereinbarung, eines anwendbaren Tarifvertrages oder gesetzlicher Vorschriften festgelegt sind.

Grundsätzlich kann der Arbeitgeber sein Direktionsrecht nach § 106 GewO nicht einseitig dahingehend ausüben, daß er gegenüber dem jeweiligen Arbeitnehmer Arbeit von zu Hause aus anordnet, da dieser grundsätzlich kein Recht hat, über den privaten Wohnraum des Arbeitnehmers zu verfügen. Dies gebietet bereits die Unverletzlichkeit der Wohnung der Arbeitnehmer gem. Art. 13 Abs. 1 GG. Etwas anderes gilt jedoch, wenn eine Anordnungsmöglichkeit des Arbeitgebers arbeitsvertraglich besteht, Arbeiten des Arbeitnehmers von zu Hause aus durchführen zu lassen, vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 NachwG. Würde der Arbeitnehmer nach erfolgter dahingehender Anordnung des Arbeitgebers dennoch in die Arbeit kommen, würde er gegen das Direktionsrecht des Arbeitgebers verstoßen und eine arbeitsvertragliche Pflichtverletzung begehen, welche ggf. sogar eine fristlose Kündigung zur Folge haben kann. Eine Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes wird daher in solchen Fällen zu bezweifeln sein. Letztendlich wird dies jedoch einen Fall der Tatsachenfeststellung darstellen, welchen die Finanzgerichte anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen haben.

Eine Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes des Arbeitnehmers wird im jeweiligen Einzelfall auch dann fraglich sein, wenn der jeweilige Arbeitgeber während der Covid-19-Pandemie verpflichtet war bzw. ist, die Anzahl der im Büro anwesenden Mitarbeiter zu reduzieren, um die Ansteckungsgefahr zu verringern. Eine solche Verpflichtung des Arbeitgebers kann bzw. konnte sich aus seiner Fürsorgepflicht gegenüber seinen Mitarbeitern im Hinblick auf den Gesundheitsschutz ergeben oder aus behördlichen Anordnungen. Denn er muß bzw. mußte dafür Sorge tragen, daß die Infektionsrisiken so weit wie möglich minimiert werden.<sup>53</sup> Arbeiten Arbeitnehmer dann unter Abstimmungen mit dem Arbeitgeber von zu Hause aus, wird eine Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes zu bezweifeln sein.

Eine Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes wird jedenfalls aber dann nicht vorliegen, wenn der jeweilige Betrieb während der Covid-19-Pandemie aufgrund behördlicher Verfügung geschlossen war. Denn in diesem Fall ist dem Arbeitnehmer ein Zugang zum Betrieb und zu seinem anderen Arbeitsplatz verwehrt. Eine Arbeit in seinem häuslichen Arbeitszimmer eröffnet dann grundsätzlich eine Abzugsmöglichkeit der damit einhergehenden Aufwendungen.<sup>54</sup> Diesbezüglich wird jedenfalls bei nicht ganzjähriger Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch die Finanzverwaltung der Höchstbetrag nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG i. H. v. 1.250 Euro in voller Höhe zum Abzug zugelassen.<sup>55</sup>

### 3. Potentielle Streitpunkte bei der Homeoffice-Pauschale

Der mit dem Jahressteuergesetz 2020 neu eingeführte § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG wird die Gerichte beschäftigen. Denn diese Regelung bietet erhebliches Streitpotenzial, welches durch das BMF-Schreiben vom 09.07.2021 nur teilweise behoben wurde.<sup>56</sup> Zu nennen sind dabei insbesondere folgende Punkte:

#### a) Zeitpunkt Verzichtserklärung auf Aufwendungsabzug für häusliches Arbeitszimmer:

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG kann der Steuerpflichtige die sog. „Homeoffice-Pauschale“ nur abziehen, wenn er entweder kein häusliches Arbeitszimmer hat oder er auf einen Aufwendungsabzug für ein häusliches Arbeitszimmer verzichtet. Bis wann muß jedoch der Steuerpflichtige diesen Verzicht erklären? Dazu enthält der Gesetzes-

52 BFH, Urteil vom 07.08.2003 VI R 17/01, BStBl. II 2004,78; BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017,1320.

53 Vgl. SARS-CoV-2-Arbeitsschutzverordnung vom 21.01.2021.

54 Hierzu Näheres unter I. 4.

55 BMF, Schreiben vom 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002, BStBl. I 2017,1320.

56 BMF, Schreiben vom 09.07.2021 – IV C 6 – S 2145/19/10006 :013.

wortlaut keine Angaben. Auch die Gesetzesbegründung nennt dazu keine Vorgaben.<sup>57</sup> Sie teilt nur mit, daß diese Wahlmöglichkeit aus Vereinfachungsgründen besteht.<sup>58</sup> Es werden somit die allgemeinen Grundsätze anzuwenden sein. Dieses Wahlrecht wird folglich bis zur Bestandskraft des jeweiligen Bescheides auszuüben sein, mithin also bis zum Ablauf der Einspruchsfrist.<sup>59</sup>

#### b) Wird die sog. Homeoffice-Pauschale bei der Werbungskostenpauschale angerechnet?

Über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG gilt die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG auch für die Überschußeinkünfte. Durch diesen Verweis stellt sich wiederum die Frage, ob dieser Pauschbetrag auf den Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a EStG anzurechnen ist. Gesetz sowie Gesetzesbegründung geben hierüber keine Auskunft. Das Bundesfinanzministerium macht dagegen auf seiner Website im Hinblick auf die sog. „Homeoffice-Pauschale“ die Angabe, daß diese auf den Werbungskostenpauschbetrag anzurechnen sei.<sup>60</sup> Fraglich ist, ob sich die Finanzgerichte dieser Auffassung anschließen.

#### c) Arbeiten im Biergarten oder bei Freunden?

Die technische Entwicklung macht es möglich: Arbeit kann an den verschiedensten Orten erledigt werden. Warum zuhause sitzen, wenn die Sonne scheint und der Biergarten lockt?

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG kommt der Steuerpflichtige in den Genuß der sog. „Homeoffice-Pauschale“, wenn er seine betriebliche oder berufliche Betätigung ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt. Wie dieses sog. Ausschließlichkeitsgebot zu beurteilen sein wird, wird die Finanzgerichte beschäftigen. Insbesondere ist fraglich, ob diese Pauschale bereits dann auszuschließen sein wird, wenn der Steuerpflichtige seiner beruflichen

Tätigkeit im Freien, im Biergarten oder in der häuslichen Wohnung des Partners nachgeht.

Immerhin wird dadurch in einem nicht geringen Maße in die persönliche Lebensführung des Steuerpflichtigen eingegriffen. Andererseits spricht der Bezug zum häuslichen Arbeitszimmer, welches sich nach der Definition des Bundesfinanzhofs nur in der eigenen häuslichen Sphäre befinden kann, dafür, daß die Arbeit in der Wohnung stattfinden muß.<sup>61</sup>

## IV. Fazit

Die Pandemie hat die Arbeitswelt verändert. Der Gesetzgeber hat hierauf mit der „Homeoffice-Pauschale“ reagiert. Zwar eröffnet die „Homeoffice-Pauschale“ vielen Steuerpflichtigen die Möglichkeit, erstmalig typisierte Kosten für ihren häuslichen Arbeitsplatz geltend zu machen. Zahlreiche Details werden die Finanzgerichte allerdings noch zu klären haben. So z. B., weil Arbeit immer weniger ortsgebunden ist.

57 Vgl. BT-Drs.19/25160, 186, 187.

58 BT-Drs. 19/25160, 186.

59 So bereits *Maik Bergan*, Die neue „Home-Office-Pauschale“ – Eine erste Analyse, DStR 2021, 587.

60 [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2020-12-28-JStG-2020/o-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2020-12-28-JStG-2020/o-Gesetz.html)

61 Vgl. hierzu unter II. Nr. 1.

**Kompetenter Ratgeber.**



**RdW** Schriftenreihe  
DAS RECHT DER WIRTSCHAFT  
MARBURGER  
**Die Gesetzliche Rentenversicherung**  
4. Auflage

Neuaufgabe.

Das Wichtigste:  
→ Versicherungspflicht  
→ Beiträge  
→ Leistungen

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

## Die Gesetzliche Rentenversicherung

von Dietmar Marburger, Krankenkassenbetriebswirt, gepr. Versicherungsfachmann (IHK), Verw.-Amtsrat a.D.

2022, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 118 Seiten, € 19,80

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07193-3

Der Praxisleitfaden bringt für Berater und Versicherte gleichermaßen die notwendige Klarheit im Umgang mit dem komplizierten Bereich der Gesetzlichen Rentenversicherung.

Der Autor behandelt zunächst die Versicherungspflicht und gibt hierbei einen Überblick u.a. über den pflichtigen Personenkreis, die »Scheinselbständigen« und die Versicherungspflicht auf Antrag. Detailliert dargestellt werden die Versicherungsfreiheit, z.B. bei geringfügiger Beschäftigung (Minijob), und die Befreiung von der Versicherungspflicht.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0522



Neuaufgabe.

## Topaktueller Leitfaden.

WWW.BOORBERG.DE

### Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

begründet von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., ehemals Leiter der Steuerabteilung beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), bearbeitet von Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), Wolfgang Horn, Oberregierungsrat a.D., ehemals bei der Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Andreas Leis, Oberregierungsrat beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz

2022, 13., vollständig überarbeitete Auflage, 670 Seiten, € 79,80

ISBN 978-3-415-04921-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415049215](http://www.boorberg.de/9783415049215)

Dieses Standardwerk ist ein fundierter Ratgeber vor allem in steuerlichen, gemeinnützigkeits- und spendenrechtlichen sowie in zivilrechtlichen Fragen rund um den Verein. Die Autoren haben das Handbuch für die 13. Auflage in weiten Teilen überarbeitet. Sie gehen dabei ausführlich ein auf die inzwischen in Kraft getretenen, für Vereine **wichtigen Änderungen**, u.a. durch das JStG 2020, zu den Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung sowie zu Kooperationen und Bildung von Holdingstrukturen bei gemeinnützigen Vereinen.

Die Verfasser haben zudem die **neue Rechtsprechung** der Zivilgerichte, der Finanzgerichte, des Bundesfinanzhofs sowie des Europäischen Gerichtshofs eingearbeitet. Außerdem geben Sie die aktuelle Auffassung der Finanzverwaltung zu wichtigen praktischen Problemen der Vereine, ihrer Mitglieder und Organe wieder.

Die Autoren sind seit Jahrzehnten **ausgewiesene und anerkannte Fachleute** auf dem Gebiet des Zivil- und Steuerrechts der Vereine.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0422

## FG München vom 04.11.2021, 15 K 118/20 – echt jetzt?

Dr. Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax, Rechtsanwalt, FASr, FAHuGR, Köln

Seit der Einführung der Datenschutz-Grundverordnung war Hoffnung vorhanden, daß im Über- und Unterordnungsverhältnis des staatlichen Handelns Transparenz einkehren könnte. Die DSGVO hatte nämlich keine Sonderbereiche für staatliches Handeln reserviert. Faktisch sträuben sich die Finanzämter bei den entsprechenden Anfragen. Es werden standardmäßig nur die ohnehin bekannten eDaten bekannt gegeben. Echte Information wird verweigert. Als eine der zentralen Entscheidungen der Finanzgerichte wird das hier besprochene Urteil von den verschiedenen Finanzämtern zitiert und angesprochen. Die nachfolgende Analyse, die auch nur als erster Anstoß einer Diskussion verstanden wird, zeigt auf, daß die Wertungen des Finanzgerichts München wohl nicht in allen Punkten Zustimmung verdienen. Es wird nicht der Versuch unternommen, jede Meinung in allen Quellen verfolgt zu haben, es geht nur um einen ersten Überblick.

### A. Analyse des typischen Akteninhaltes

Das Urteil des FG München bejaht richtigerweise in Rn. 19, 20<sup>1</sup> die Anwendbarkeit der DSGVO gegenüber dem Finanzamt.

Ab den Rn. 22 bis 69 werden die Tatbestandsmerkmale des Art. 2 DSGVO

- I. personenbezogene Daten
- II. Verarbeitung von Daten
- III. (Beabsichtigte) Speicherung in ein Dateisystem besprochen.

#### I. Personenbezogene Daten

Das Urteil des Finanzgerichts München führt in den Rn. 22 bis 36 aus, daß der Begriff „personenbezogene Daten“ weit auszulegen ist.

Im Sinne dieser Verordnung kann auf die Legaldefinition des Art. 4 Nr. 1 DSGVO zurückgegriffen werden.

Weiter kann für die Auslegung des Merkmals der personenbezogenen Daten auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs vom 02.02.2022, VI ZR 14/21, Bezug genommen werden. Der BGH definiert personenbezogene Daten in diesem Urteil wie folgt (Hervorheb. d. d. Unterz.):

*„Personenbezogene Daten sind danach **alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen**. Nach dieser Definition und der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ist der Begriff weit zu verstehen. Er ist nicht auf sensible oder private Informationen beschränkt, sondern umfaßt potenziell **alle Arten von Informationen sowohl objektiver als auch subjektiver Natur in Form von Stellungnahmen oder Beurteilungen, unter der Voraussetzung, daß es sich um Informationen über die in Rede stehende Person handelt**. Die letztgenannte Voraussetzung ist erfüllt, wenn die **Information aufgrund ihres Inhalts, ihres Zwecks oder ihrer Auswirkungen mit einer bestimmten Person verknüpft ist** (vgl. Senatsurteil vom 15.06.2021 – VI ZR 576/19, WM 2021, 1376 Rn. 22 m. w. N.; EuGH, Urteil vom 20. Dezember 2017 – Rs. C-434/16, NJW 2018, 767 Rn. 33–35 noch zu Art. 2 lit. a der Richtlinie 95/46/EG)“*

#### 1. Unmittelbarer Bezug nicht erforderlich

In der Rn. 58 (3.4) ist das Finanzgericht München der Ansicht, in der papiernen Steuerakte vorhandene „Bearbeitungsvermerke, Bearbeiternamen, rechtliche Analysen und Subsumtionen“ seien „Einzelangaben ohne unmittelbaren Bezug auf den Betroffenen“. Damit stellt es sich gegen die zuvor zitierte Auffassung des BGH.

Nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang die Überlegung des FG München, es sei bei den Daten in einer papiernen Steuerakte zu differenzieren zwischen einem *unmittelbaren* Bezug und einem *ohne-unmittelbaren* Bezug auf den Betroffenen. Woher sich diese Berechtigung der Differenzierung ergeben könnte, teilt das Finanzgericht nicht mit. Diese Überlegung ist von keinerlei gesetzlichen Grundlage getragen. Worin sollte die Abgrenzung denn bestehen, wenn eine rechtliche Analyse des konkreten Steuerfalls und eine Subsumtion der anzuwendenden Normen nichts mit dem Auskunftsberechtigten zu tun haben soll? Wenn eine Information aufgrund ihres Inhalts, ihres Zwecks oder ihrer Auswirkungen mit einer bestimmten Person verknüpft ist, dann handelt es sich um ein „personenbezogenes Datum“ im Sinne von Art. 15 DSVO (BGH a. a. O.) Es gibt keine Dif-

<sup>1</sup> (die Rn. werden zitiert nach <https://www.gesetze-bayern.de/Content/Document/Y-300-Z-BECKRS-B-2021-N-41761?hl=true>)

ferenzierung zwischen unmittelbarem und „ohne unmittelbarem“ Bezug; wenn die Verknüpfung mit der Person da ist, ist das Datum personenbezogen.

Es ist schlechterdings unvorstellbar, daß „Bearbeitungsvermerke“ und „rechtliche Analysen und Subsumtionen“, die vom Bearbeiter in einer Steuerakte eines Steuerpflichtigen angefertigt werden, keine Verknüpfung mit dem betreffenden Steuerpflichtigen haben könnten – was hätten sie dann in dessen Akte zu suchen?

## 2. Personenbezogene Daten und Dokumente, die u. a. personenbezogene Daten enthalten

Das Finanzgericht München will sodann in den Rn. 28 ff. eine Differenzierung aufbauen zwischen den personenbezogenen Daten an sich und den Dokumenten, die u. a. personenbezogene Daten enthalten. Dieses wird begründet mit einer nicht mehr geltende Richtlinie und Rechtsprechung zu diesem nicht mehr geltenden Richtlinie. Dies dürfte juristisch nicht haltbar sein.

Vielmehr dürfte es richtig sein, die Rechtslage anhand der aktuell geltenden Normen zu beurteilen, nicht aber anhand aufgehobener Richtlinien und der dazu früher einmal ergangenen Urteile.

Rechtsprechung des EuGH mit Aktenzeichen aus den Jahren 2012 und 2015 kann mit der Anwendung und Auslegung der heutigen DSGVO nichts zu tun haben, denn in diesen Jahren gab es die DSGVO noch nicht. Bekannterweise arbeitet der EuGH auch nicht mit einem obiter dictum und will in seinen Urteilen auch niemals mehr regeln als den aktuellen Fall. Die Überlegung des Finanzgerichts München zu diesen alten, nicht passenden Fällen ist daher nicht überzeugend.

Man wird sich also an den aktuell geltenden **Gesetztext des Art. 4 Nr. 1 DSGVO** halten müssen, wonach „*alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person (im Folgenden „betroffene Person“) beziehen*“, personenbezogene Daten sind.

Informationen in einer Akte des Finanzamtes sind in diese Akte durch einen intellektuellen Willensakt eines Veranlagungsbeamten, eines Betriebsprüfers oder sonstigen Mitarbeiters des Finanzamtes aufgenommen worden. Durch diese intellektuelle Zuordnung handelt es sich also um eine Information, die sich auf die identifizierte Person bezieht, für die die Steuerakte geführt wird, nämlich den Steuerpflichtigen. Es ist nicht vorstellbar, um was für Informationen oder Daten es sich handeln könnte, die in einer Steuerakte abgelegt wurden, aber nichts mit dem Steuerpflichtigen zu tun haben. Und wiederholt müsste dann die Frage gestellt werden: Was haben solche Informationen oder Daten dann in dieser Akte zu suchen? Warum wurden sie dort abgelegt, wenn sie sich gar nicht auf den Steuerpflichtigen beziehen?

**Fazit:** Der Inhalt einer Steuerakte kann also nur aus personenbezogenen Daten im Sinne der Art. 4 Nr. 1, 5 DSGVO bestehen.

Auch die weiteren Ausführungen des FG München zu der veralteten Richtlinien-Rechtsprechung des EuGH passen nicht zu der aktuell geltenden Datenschutz-Grundverordnung. Dies resultiert bereits aus dem Unterschied des Rechtscharakters von Richtlinie und Verordnung.

Die Richtlinie ließ den Mitgliedstaaten Raum für Umsetzung und Auslegung. Eine Verordnung läßt diesen Raum gerade nicht. Eine Übertragung von Rechtsprechung zu einer (aufgehobenen) Richtlinie auf eine aktuell geltende Verordnung verbietet sich bereits aus diesem Grund.

Die in Rn. 39 des Urteils des FG München vorgenommene Behauptung, es genüge zur Erfüllung der aufgehobenen Richtlinie eine Übersicht über die in der Entwurfschrift wiedergegebenen Daten, geht an der heute geltenden gesetzlichen Konstruktion der Datenschutz-Grundverordnung vorbei. Weder der EuGH noch der Ordnungsgeber der DSGVO selbst hat es den Mitgliedstaaten überlassen, wie die in der Verordnung selbst vorgenommene Definition der personenbezogenen Daten auszulegen sei. Dazu ist keine einschränkende Ermächtigungsgrundlage vorhanden. Insbesondere über die Frage der Form der Auskunft (Rn. 29 des Urteils des FG München) kommt keine Einschränkung der Rechte der DSGVO in Betracht, denn die DSGVO regelt selbst ausdrücklich, wie die Auskunft zu erfolgen hat. Eine „Übersicht“ ist keine „Kopie“ im Sinne der DSGVO, ein unvollständiges Nacherzählen ist eben nicht die vollständige Information über personenbezogene Daten.

Die Formulierung des Finanzgerichts München in Rn. 31 ist daher die glatte Verweigerung des Gesetzestextes. Der Anspruch des Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO richtet sich **ausdrücklich** auf eine Kopie.

## 3. Rechtliche Analyse als personenbezogenes Datum

Widersprochen, weil eine Subsumtion am Gesetz vorbei vorgenommen wird, wird der Ansicht, eine rein rechtliche Analyse zu einem Besteuerungssachverhalt stelle kein personenbezogenes Datum dar (Rn. 35 des Urteils). Eine rechtliche Analyse zum Fall des Steuerpflichtigen, in dessen Akte abgelegt, ist sicher unter personenbezogene Daten zu subsumieren, selbst wenn im Text der Name des Steuerpflichtigen nicht ausdrücklich erwähnt wird. Es kommt nämlich nicht darauf an, daß auf jedem Stück Papier der vollständig Vor- und Nachname der betroffenen Person richtig geschrieben ist; ausschlaggebend ist einzig und allein, ob eine Information sich auf eine identifizierbare natürliche Person bezieht (Art. 4 Nr. 1 DSGVO). Das ist bei dem konkreten Steuerpflichtigen durch die Ablage in dessen Steuerakte **immer** der Fall.

Hinzuweisen ist auf die Kommentierung in *Kühling/Buchner, DS-GVO BDSG*, 3. Aufl. 2020, zu Art. 2 Rn. 19: „(...) Die DS-GVO legt hierbei ein weites Verständnis zu Grunde und sie ordnet auch eine Aufzeichnung unter den Anwendungsbereich, wenn sie erst zu einem späteren Zeitpunkt in ein sortiertes Dateisystem aufgenommen werden soll. So fallen etwa einzelne Zettel mit personenbezogenen Daten, die unsortiert in

einer Ablage aufbewahrt werden, um später in eine Akte einsortiert zu werden, nicht erst in dem Zeitpunkt unter den Anwendungsbereich der DS-GVO, in dem sie den Akten hinzugefügt werden, sondern bereits im Zeitpunkt ihrer Anfertigung. (...)“

Richtig ist daher einzig, daß alle Informationen, die sich in der Akte des Steuerpflichtigen befinden, sich auf diesen als identifizierbare Person beziehen und damit personenbezogene Daten darstellen.

Nach der gesetzlichen Definition des Art. 4 Nr. 1 DSGVO gibt es keine Ausnahme in der DSGVO und keine Ermächtigungsgrundlage für eine nationale Einschränkung dieser Norm. Eine nationale Norm, die eine solche Einschränkung behauptet, gibt es ebenfalls nicht.

#### Zwischenergebnis zu I.:

Der Begriff der personenbezogenen Daten ist weit auszulegen und umfaßt alle Dokumente, die u. a. personenbezogene Daten enthalten sowie rechtliche Analysen.

## II. Verarbeitung von Daten

Ab Rn. 37 (d) bis Rn. 40 des Urteils des FG München erfolgt die Auseinandersetzung mit dem Tatbestandselement der „Verarbeitung“. Die Überschrift im Urteil benutzt den Begriff „Manuelle oder (teil-) automatisierte Verarbeitung“. In diesem Bereich kommt es zu Darstellungen, denen nicht gefolgt werden kann.

In Rn. 40 behauptet das FG München:

„Nicht automatisiert“ bedeutet „manuelle“ Verarbeitung (Erw. 15). Es darf kein Teilschritt der Verarbeitung automatisiert stattfinden. Soweit die Steuerverwaltung Schriftgut in Papierform in Steuerakten ablegt, ist eine solche manuelle Verarbeitung gegeben.“

Der Erwägungsgrund 15 ist durch das FG München nicht vollständig zitiert. Er lautet wie folgt (Hervorhebg. d. d. Unterz.):

*Erwägungsgrund 15 Technologieneutralität\**

<sup>1</sup> Um ein ernsthaftes Risiko einer Umgehung der Vorschriften zu vermeiden, sollte der Schutz natürlicher Personen technologieneutral sein und nicht von den verwendeten Techniken abhängen. <sup>2</sup> Der Schutz natürlicher Personen sollte für die automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten ebenso gelten wie für die manuelle Verarbeitung von personenbezogenen Daten, wenn die personenbezogenen Daten in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen. <sup>3</sup> Akten oder Aktensammlungen sowie ihre Deckblätter, die nicht nach bestimmten Kriterien geordnet sind, sollten nicht in den Anwendungsbereich dieser Verordnung fallen.

Richtig ist vielmehr nach Satz 2 von Erwägungsgrund 15, daß auch manuelle Verarbeitungen, soweit sie in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen, vom Anwendungsbereich der DSGVO erfaßt sind. Ganz heraus fallen nach Satz 3 lediglich die Akten oder Aktensammlungen, die nicht nach bestimmten Kriterien geordnet sind.

Das eigentliche Merkmal, auf das es nämlich ankommt, ist die in Art. 4 Nr. 2 DSGVO legal definierte „Verarbeitung“. Nach dem Wortlaut der Legaldefinition sind das Vorgänge, die „mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführt“ werden. Der Sinn dieses Merkmals besteht bei näherem Hinsehen darin, dem Mißverständnis vorzubeugen, eine Verarbeitung personenbezogener Daten liege nur im Fall der automatisierten Verarbeitung vor (Kühling/Buchner, DSGVO BDSG, 3. Aufl. 2020, Art. 4 Nr. 2 DSGVO Rn. 16). Da für die Annahme einer teilweise automatisierten Verarbeitung bereits genügt, daß ein einzelner Teilschritt automatisiert erfolgt, darf im Umkehrschluß bei der manuellen Verarbeitung überhaupt kein Verarbeitungsschritt automatisiert stattfinden. (Kühling/Buchner DS-GVO, 3. Aufl. 2020, Art. 4 Nr. 2 DSGVO Rn. 17). Da die Papierakte stets in die elektronische Akte eingebunden ist, liegt stets eine auch teilweise automatisierte Verarbeitung vor. Das Merkmal Verarbeitung liegt vor.

#### Zwischenergebnis zu II.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, daß alle Informationen, die sich in der Akte eines Steuerpflichtigen befinden, personenbezogene Daten i.S.v. Art. 4 Nr. 1 DSGVO sind, die der Verarbeitung i.S.v. Art. 4 Nr. 2 DSGVO unterliegen.

## III. (Beabsichtigte) Speicherung in ein Dateisystem

### 1. Dateisystem

In den Rn. 41 bis einschließlich Rn. 46 behauptet das FG München, der Begriff des Dateisystems sei konturlos, ohne auf die gesetzliche Definition in Art. 4 Abs. 6 DSGVO einzugehen. Zwar wird diese Definition zitiert, aber sie wird nicht verwendet, um den Begriff des „Dateisystems“ auszulegen. Vielmehr behauptet das Finanzgericht München in der Rn. 41 des Urteils, daß der Begriff des Dateisystems gemäß der Zitierung von „Kühling DSGVO Art. 6 Nr. 6 Rn. 1“ (gibt es nicht/wahrscheinlich ist Art. 4 Nr. 6 Rn. 1 gemeint) gleichbedeutend mit der Vorgängerschrift der DSGVO verwendeten Begriff der „Datei“ sei und legt den aktuellen Begriff „Dateisystem“ entsprechend der alten Auslegung des Begriffes „Datei“ aus der Vorgängernorm aus. Dies ist nicht haltbar.

Denn zum einen wird vom FG München die im Kühling/Buchner a.a.O. unter Rn. 2 ausgeführte weitere Kommentierung verschwiegen, daß es sich bei dem Gesetzgebungsverfahren dabei immer um den englischen Begriff „filing system“ handelt und die ursprüngliche Einengung auf das Wort „Datei“ (statt Dateisystem, wie in der aktuellen Fassung der DSGVO) nur durch die Rückübersetzung in die deutsche Sprache während des Gesetzgebungsvorgangs vorhanden war. Es geht (und ging auch früher schon) nicht um die „Datei“, sondern um das „Dateisystem“. So steht es im Gesetz und im Kommentar, nicht aber im Urteil des FG München.

Zum anderen ist der vom Finanzgericht München vorgenommene Rückgriff auf das Wort „Datei“ und ein Ur-

teil des EuGH zu der abgelösten „Richtlinie 95/46/EG zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr“ juristisch wenig überzeugend. Ein aktuelles Gesetz mit den nicht übereinstimmenden Worten des abgelösten Gesetzes auszu-legen, ist systematisch falsch. Demgemäß kann aus dieser Argumentation nicht die Behauptung abgeleitet werden, der Begriff des Dateisystems sei „konturlos“. Die Argumen-tation mit einer Rechtsprechung zu einem anderen Wort aus einem anderen Gesetz bringt keinen Erkenntnisgewinn für das aktuelle Gesetz.

## 2. Anzahl der Ordnungskriterien

Zur Ausfüllung des Wortes **Dateisystem** kann richtigerweise ergänzend (vgl. Rn. 48 des Urteils des FG München) auf Er-wägungsgrund 15 hingewiesen werden, wonach Akten oder Aktensammlungen sowie ihre Deckblätter, die nicht nach bestimmten Kriterien geordnet sind, nicht in den Anwen-dungsbereich dieser Verordnung fallen sollten – also eine Negativabgrenzung vorgenommen wurde.

### a) Keine Notwendigkeit mehrerer (mind. zwei) Kriterien

In dem Urteil des FG München wird allerdings sodann be-hauptet:

*„Allerdings kann damit nicht gemeint sein, daß eine einzelne Akte innerhalb einer Aktensammlung etwa nach dem einen Kriterium „Name“ bzw. „Steuernummer“ aufgefunden werden kann, da sonst jede Aktensammlung „nach bestimmten Kri-terien geordnet“ erschiene und deren Ausnahme vom Anwen-dungsbereich der DSGVO gänzlich leerliefe. Denn eine Akten-sammlung ohne wenigstens ein Ordnungskriterium zur Reihung der enthaltenen Akten ist praktisch kaum vorstellbar.“*

Diese Auslegung des FG München ist jedoch falsch. Denn richtig ist demgegenüber, daß genau die Aktensamm-lungen, die (mindestens) ein Ordnungskriterium haben, vom Anwendungsbereich der DSGVO erfaßt werden. Ein juristisch nicht nachvollziehbares Argument aus dem Urteil ist: *„es kann damit nicht gemeint sein...“*. Doch, genau das ist es nämlich, was im Erwägungsgrund 15 wörtlich enthal-ten ist.

Richtig ist in dem Urteil durch das FG München er-kannt, daß eine Aktensammlungen ohne wenigstens ein Ordnungskriterium praktisch kaum vorstellbar ist. Sobald aber ein Kriterium zur Ordnung der Akte oder Aktensamm-lungen vorhanden ist, fallen diese Informationen/Daten in den Anwendungsbereich der DSGVO, jede andere Ausle-gung läuft dem Wortlaut des Erwägungsgrund 15 zuwider.

Die weitere Behauptung des FG München in Rn. 49 des Urteils, daß es eine herrschende Meinung zur Bejahung einer „Ordnung nach Kriterien“ in der Form gäbe, daß zu-mindest die Sammlung nach zwei Kriterien sortiert zu sein habe, ist objektiv falsch. Die in dem Urteil angegebene Lite-raturstelle „Kühling, DSGVO Art. 2 Rn. 18“ verweist in der Fußnote 33 auf zwei verschiedene Autoren, von denen der eine Autor die Meinung vertritt, es müsse nach zwei Krite-rien sortierbar sein, während der andere Autor meint, ein

Kriterium sei ausreichend. Beide Autoren äußern sich je-doch nicht zu dem aktuellen Gesetz der DSGVO, sondern es handelt sich in beiden Fällen um Meinungen zum Bun-desdatenschutzgesetz in der alten Fassung. Ob das übertrag-bar ist, wird stark bezweifelt.

Festzuhalten ist damit, daß es keine und schon gar nicht eine „herrschende“ Meinung in der Literatur zur ak-tuellen DSGVO gibt, wonach zwei Ordnungskriterien not-wendig seien.

Der Meinung, es müssten zwei Kriterien vorhanden sein, kann aber schon aus grundsätzlichen Erwägungen nicht gefolgt werden. Denn es findet sich keine gesetzliche Formulierung, die auf einen angeblich notwendigen Plural der Anwesenheit zweier oder mehr Kriterien hinweist.

Zwar verwendet der Wortlaut des Erw.-Grundes 15 Satz 3 den Plural, will aber durch den Hinweis auf den allgemein verwendeten Plural sicher nicht zwei oder mehr Kriterien vorschreiben. Daraus die Notwendigkeit zweier Kriterien abzuleiten, ist nicht zwingend. Es gibt keine Meinung, außer der des Finanzgerichts München, die eine Anforderung von mindestens zwei Kriterien für die Definition „Dateisystem“ innerhalb der DSGVO be-hauptet.

### b) Tatsächliches Vorhandensein von drei Ordnungskriterien in jeder Steuerakte

Weiter behauptet das FG München in Rn. 49 fälschlicher-weise, daß bei der Sammlung der Steuerakten, die lediglich nach Aktenzeichen **bzw.** Steuernummern abgelegt sind, diese nicht nach zumindest zwei Kriterien sortierbar seien. Durch das Wort **bzw.** (**beziehungsweise**) machen die dor-tigen Richter deutlich, daß ihnen sehr wohl bekannt ist, daß jegliches Papier der Steuerakte sowohl nach (1.) der Steuernummer als auch (2.) der Steuer-Identifikationsnum-mer und weiter (3.) dem persönlichen Namen des Steuer-pflichtigen bei den Finanzämtern auffindbar ist. (vgl. auch die Formulierung in der Rn. 36 unter (2.3) (Hervorhebg. d. d. Unterz.):

*„...unter dessen Namen **bzw.** der mit diesen verknüpften Steuer-nummer geführt werden und somit die enthaltenen Schriftstücke und die aufgebrachten Vermerke **in Bezug zum Kläger** setzen.“*

Das (vermeintliche) Erfordernis von zumindest zwei Ordnungskriterien ist bei Akten des Finanzamtes daher immer erfüllt (und sogar übererfüllt).

Hinzuweisen ist weiter darauf, daß diese Auseinander-setzung ohnehin nie relevant wird, denn die steuerliche Pa-pierakte ist nur ein Teil eines Systems der Ablage, welches durch viele weitere Sortierkriterien erschlossen werden kann. Denn der elektronische Zugriff bietet alle nur denk-baren Sortierfunktionen. Die Papierakte ist notwendiger Teil dieses Systems. Zu beurteilen ist nämlich nicht ein aus-gelagertes Teil des Dateisystems (also eine Papierakte oder drei noch nicht eingehaftete Einzelpapiere), sondern das gesamte Dateisystem, welches bei dem beklagten Finanz-amt vorhanden ist. Dieses verbindet die elektronische Akte mit der in Papierform geführten Teilakte.

#### IV. Keine Ordnung durch bloße historische Ablage?

In Rn. 50 behauptet das Finanzgericht München, daß in Steuerakten die Dokumente als Volltext ohne weitere Ordnung nach Kriterien in historischer Reihenfolge abgelegt seien und will daraus die Rechtsfolge ziehen, daß etwas in besonderem Maße gelte.

Dies ist aus folgenden Überlegungen nicht zutreffend:

- Steuerakten sind nicht (ausschließlich) historisch aufgebaut sind, denn es gibt Sonderprüfungsakten, es gibt Umsatzsteuer-Sonderprüfungsakten, es gibt Akten mit Schriftverkehr, es gibt Bilanzakten und Ähnliches; die historische Reihenfolge ist in keiner Akte vollständig vorhanden. Die historische Reihenfolge ist deshalb unterbrochen, weil Vorgänge anderen Akten zugeordnet werden. Dieses ist gerichtsbekannt.
- Weiterhin werden nicht alle Inhalte in den Papierakten abgelegt. In dem klägerischen Schriftsatz vom 23.03.2022, Seite 10, wurde angefragt, wo beispielsweise verschiedene E-Mails abgelegt worden sind. Eine Antwort ist nicht gekommen. Bekannt ist aber, daß nicht jeder Schriftverkehr für die Papierakte ausgedruckt und eingehaftet wird. Die historische Reihenfolge ist damit unterbrochen, weil eine andere Sortierordnung verfolgt wird.

Im Übrigen ist die Behauptung, es gäbe Steuerakten, in der Dokumente als Volltext ohne weitere „Ordnung nach Kriterien“, weil in historischer Reihung abgelegt – was im vorliegenden Fall des hiesigen Klägers bestritten wird – allerdings völlig belanglos. Es kommt nicht darauf an, ob die einzelnen Papierakten ordentlich (historisch korrekt) oder nach einem anderen System geführt wurden. Da bei jeder Steuerakte mindestens 3 Ordnungskriterien vorhanden sind, nämlich Name, Steuer-Nr. und Steuer-ID-Nr. des Steuerpflichtigen, kommt es auf die (ggfl. historische) Reihenfolge der Abheftungen nicht an – die Annahme des FG München, es gäbe „Steuerakten, in der Dokumente als Volltext ohne weitere „Ordnung nach Kriterien“ abgelegt sind“ (in welcher Reihenfolge auch immer), ist schlichtweg nicht zutreffend, da in der Praxis nicht vorhanden.

So sieht dies auch die Literatur (Hervorhebg. d. d. Unterz.):

*„Dem weiten Anwendungsbereich der DSGVO stünde es entgegen, allzu strenge Anforderungen an den Zugang zur Sammlung zu stellen, so daß es ausreichend erscheint, wenn die Ordnung mit verhältnismäßigem Aufwand herzustellen ist. (...) auch Akten können unter den Begriff Dateisystem fallen, sofern sie (...) nach bestimmten Kriterien geordnet sind. Die Ordnung innerhalb der Akte ist dabei unerheblich.“* (Kühling/Buchner, DS-GVO BDSG, 3. Aufl. 2020, Art. 4 Nr. 6. Rn. 5 m. w. N.).

#### V. Zwischenergebnis zu A.

Bereits an dieser Stelle kann subsumiert werden, daß für alle beim Finanzamt vorhandenen Akten eines Steuerpflichti-

gen der sachliche Anwendungsbereich des Art. 2 Abs. 1 DSGVO gegeben ist, denn die **personenbezogenen Daten** des Auskunftsberechtigten liegen beim Finanzamt in einem **Dateisystem** vor, welches nach **bestimmten Kriterien** (Steuernummer, Steuer-Identifikation-Nummer und Name und alle elektronischen Sortierfunktionen) zugänglich ist und einer **Verarbeitung** unterliegt.

#### V. Sonstige vermeintliche Auskunftsverweigerungsgründe

##### 1. Aufwand der Auskunftserteilung als Verweigerungsgrund?

In Rn. 52 seines Urteils behauptet das Finanzgericht München:

*„Anders als bei einer Sammlung von in sich strukturierten Einzelblättern ist der Aufwand des Heraussuchens von Einzelangaben zu einem bestimmten Kriterium aus einer Akte gerade kein „Leichtes“. Vielmehr benötigte ein menschlicher Bearbeiter, der für eine Auskunft alle Einzelangaben aus den in einer umfangreicheren Steuerakte enthaltenen Schriftstücken heraussuchen wollte, viel Zeit – im Einzelfall wohl Stunden. Im Ergebnis kann daher bei Akten – insbesondere Papierakten –, die umfangreiche, nicht weiter strukturierte Einzeldokumente enthalten, nicht von vorneherein einer „Speicherung in einem Dateisystem“ ausgegangen werden.“*

Diese Ansicht ist systematisch falsch. Wenn bereits nach der unter vorstehendem Gliederungspunkt V. dargestellten Subsumtion der sachliche Anwendungsbereich nach Art. 2 Abs. 1 DSGVO bejaht werden kann, so kommt es nicht darauf an, ob der Auskunftspflichtete die Durchführung der Rechtsfolge als aufwändig oder mühsam oder sonst etwas bezeichnen möchte. Denn innerhalb des Art. 2 DSGVO findet sich diese Einschränkungsmöglichkeit nicht. Sicher ist auch, daß das Anliegen, bestimmten Verantwortlichen den mit der Erfüllung bestimmten Betroffenenrechte verbundenen Aufwand zu ersparen, für sich genommen kein tauglicher Beschränkungszweck ist.

Nur wenn und insoweit dieser Aufwand zur Folge hat, daß eines der in Art. 23 Abs. 1 genannten Rechtsgüter oder Interessen beeinträchtigt wird, kommt eine Beschränkung in Betracht (Kühling/Buchner, DS-GVO BDSG, 3. Aufl. 2020, Art. 23 DSGVO, Rn. 12).

Die weitere Behauptung in dem Urteil des Finanzgerichts München, daß das Element „Speicherung in einem Dateisystem“ deshalb wegfallen, weil bei umfangreichen Papierakten die Auskunftserteilung Stunden in Anspruch nähme, ist nichts anderes als das Erkennen der Tätigkeit aus der Rechtsfolge der gesetzlichen Vorschrift. Es ist daher nicht nachzuvollziehen, daß ein „Dateisystem“ deshalb verneint werden könne, weil die Arbeit der verlangten Information kein „Leichtes“ sei.

Weiterhin muß bestritten und damit festgestellt werden, daß die Behauptung, das Heraussuchen von verlangten Informationen/Daten aus einer Akte sei etwas Schweres oder etwas Leichtes, als keine nachprüfbare Tat-

sache ist. Es wird vom FG München einfach nur als Behauptung in den Raum gestellt, die von keinerlei Tatsachenschilderung untermauert ist.

Konkret wird für den vorliegenden Fall des hiesigen Klägers bestritten, daß es für die Beklagte „nicht leicht“ sei, die begehrte Auskunft zu erteilen.

Es ist weiterhin nicht richtig, daß der Anspruch auf Auskunft nach Art. 15 DSGVO nur dann zu erfüllen sei, wenn er etwas „Leichtes“ ist.

Das Kopieren der gesamten Papierakte und das Umspeichern aller digitalen Informationen ist immer leicht; etwas weniger leicht wird es nur, wenn das jeweilige beklagte Finanzamt die eigenen Datenbestände nicht aufgeräumt hat.

Ein Dateisystem bleibt ein Dateisystem, auch wenn das Heraussuchen aus diesem Dateisystem dem Betreiber dieses Dateisystems leicht oder weniger leicht fällt. Die Behauptung, ein Dateisystem sei dann kein Dateisystem mehr, wenn das Heraussuchen kein „Leichtes“ sei, ist eine Fehlinterpretation. Ein Dateisystem liegt dann vor, wenn es nach einem Kriterium geordnet ist. Diese Subsumtion verändert sich nicht, wenn in einem nachfolgenden Gedankengang geprüft wird, ob dieses komfortabel oder nicht komfortabel abfragbar ist.

Es erscheint dem Klägervertreter eine absurde Überlegung zu sein, die Papierakten bei den Finanzämtern seien kein taugliches Dateisystem, um dem Steueranspruch des Staates Genüge zu tun. Warum sonst sollten diese angelegt sein? Gibt es einen anderen Grund in den Aufgaben der Finanzverwaltung, die Papierakten zu führen, als in Erfüllung der Aufgabe?

## 2. Kein Dateisystem, weil umfangreiche Aktensammlung/ unstrukturierte Aktenbündel?

In der Rn. 53 unterstellt nunmehr das Finanzgericht München, es würden bei jedem Steuerpflichtigen „*derart umfangreiche Aktensammlungen mit einer großen Zahl nicht weiter strukturierter Dokumentenbündel*“ bestehen.

Diese grundsätzliche Behauptung stimmt nicht, weder abstrakt noch im konkreten Fall. Kein Finanzamt bewahrt „nicht weiter strukturierte Dokumentenbündel“ auf, bei denen nicht der Name des Steuerpflichtigen und seine Steuernummer auf dem Aktendeckel steht; es gibt keine Akte, die nicht einem Steuerpflichtigen zugeordnet werden kann. Damit ist die Struktur und daraus folgend die Zugehörigkeit auch der Papierakte zu einem Dateisystem gegeben.

Unbestritten ist, daß es einzelne Steuerpflichtige gibt, für die das Finanzamt eine umfangreichere Aktensammlung angelegt hat als für andere. Für den jeweils konkreten Fall ist das als Tatsache von der Finanzverwaltung erst darzulegen und zu beweisen. Daher wird es in den meisten Fällen nicht notwendig zu sein, dem Gedankengang aus Rn. 54 des Münchener Urteils zu folgen. Das Urteil des Finanzgerichts München will nämlich einzig und allein für „große Aktensysteme“ eine Differenzierung, aufbauend auf einer Funktionsanalyse, vornehmen.

Wenn auch nicht relevant für die Verfahren, so ist auch dieser weitere Gedankengang des FG München nicht nachzuvollziehen. Es ist für die Anwendung der DSGVO egal, ob der Auskunftspflichtige insgesamt (für alle seine Kunden) ein großes Aktensystem unterhält. Weder in der DSGVO allgemein noch in den Vorschriften der Abgabenordnung findet sich eine Vokabel der „großen Aktensysteme“, geschweige eine an diese Vokabel anknüpfende Rechtsfolge.

Die grundsätzlich gegebene Berechtigung, Auskunft nach Art. 15 DSGVO zu verlangen, wird nicht dadurch eingeschränkt, daß der Auskunftspflichtige von sich behauptet (oder es auch durchführt), er würde eine große Datensammlung (oder ein großes Aktensystem) unterhalten. Eine derartige Einschränkung ergibt sich weder aus dem Wortlaut des Art. 15 DSGVO noch aus der Ermächtigungsgrundlage der möglichen Einschränkung gemäß Art. 23 DSGVO. Schließlich hat auch der deutsche nationale Gesetzgeber für die Formulierung einer Einschränkung aufgrund dieses angeblichen Kriteriums in der Abgabenordnung nicht Gebrauch gemacht. Es gibt keine Ermächtigungsgrundlage und es gibt keine gesetzliche Regelung, die eine Einschränkung überhaupt für möglich hält, wenn der Auskunftspflichtige insgesamt eine große Menge an Daten unterhält.

Die Überlegungen des Finanzgerichts München ab Rn. 53 des Urteils zur Differenzierung bei großen Aktensystemen erfolgen daher ohne Rechtsgrundlage. Es kommt noch nicht einmal darauf an, ob die Ausführungen der Rn. 54 ff. nachvollziehbar sind oder nicht.

## 3. Die steuerliche Papierakte als „Schriftgutsammlung nicht weiter strukturierter, ungleich aufgebauter Texte“

In den Rn. 55–57 (3.1, 3.2, 3.3) des Münchener Urteils werden steuerliche Aktensysteme genannt, die unstreitig personenbezogene Daten darstellen.

In der Rn. 58 (3.4) wird sodann behauptet, die Papierakte sei nicht in den Schutzbereich der DSGVO einbezogen, wohl weil es sich bei der „*Schriftgutsammlung um selbst nicht weiter strukturierte ungleich aufgebaute Texte handele*.“ Diese enthalten personenbezogene Daten, wird zugestanden, darüber hinaus

„*enthalten (S)ie aber auch eine Vielzahl von Einzelangaben ohne unmittelbaren Bezug auf den Betroffenen – etwa Bearbeitungsvermerke, Bearbeiternamen, rechtliche Analysen und Subsumtionen. Zum – auch – auf den Betroffenen bezogenen „Sammel“-Datum werden Letztere Informationen überhaupt erst durch die Aufnahme des Schriftstücks in die Schriftgutsammlung, die ihrerseits unter dem Namen des Betroffenen geführt wird. Die enthaltene Einzelangabe aber „schlummert“ ungehoben in den Volltexten der Schriftgutsammlung. „Eine „Strukturierung nach bestimmten Kriterien“ zur leichten Wiederauffindung (vgl. oben 2.3) erkennt der Senat in diesen noch „ungehobenen“ Einzelangaben gerade nicht*“.

Diesen Gedanken muß an vielen Stellen widersprochen werden.

Zunächst bleibt festzustellen, daß auch die Papierakte ein „Dateisystem“ im Sinne der DSGVO ist. Der Volltext der Schriftgutsammlung ist ein Dateisystem im Sinne der DSGVO, denn auf diesen kann vermittelt der stets vorhandenen Ordnungskriterien des Namen des Steuerpflichtigen, dessen Steuernummer sowie dessen Steuer-ID-Nr. zugegriffen werden. Die Papierakte ist ohnehin nicht separat zu betrachten, sondern sie ist Teil des bei dem beklagten Finanzamt geführten Dateisystems insgesamt. Warum sonst sollte sie sonst vorhanden sein?

Die Meinung des Finanzgerichts München, daß der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO erst dann anfängt, wenn aus den Schriftgutsammlungen durch menschliches Handeln eine Extraktion stattfindet und dadurch die Einzelangaben in ein (gemeint ist wohl computergestütztes) Dateisystem überführt werden, ist sachlich falsch.

Denn der intellektuelle Akt der Zuordnung zu einem Dateisystem (also das Heben des Schatzes) ist schon bei der Einfügung der Einzelangabe (als Beispiel: das Einheften des Briefes des Steuerberaters mit einem Antrag und einer Begründung) in das System der Papierakte erfolgt. Die Extraktion von Papier mit personenbezogenen Daten zu der Unterscheidung von Papieren ohne personenbezogene Daten (der Steuerberater hat aus Versehen den Flyer eines Pizzadienstes beigelegt) hat bei dem Aufnahmeprozess in die Papierakte bereits stattgefunden, indem der Flyer aussortiert wurde. Denn weder Veranlagungsbeamte noch Betriebsprüfer heften Papiere in die Papierakte (als Teil des gesamten Dateisystems), wenn diese nach Meinung der jeweiligen Beamten nichts mit dem Fall zu tun haben. Es gibt keine Akte beim Finanzamt, in der blind und ohne Zusammenhang Schriftstücke als Schriftgutsammlung geführt werden, die nicht zu einer konkreten Person und zu einem konkreten Steuerfall geführt werden.

Darüber hinaus wird bezweifelt, daß an einem Stück Papier überhaupt eine Unterscheidung durchgeführt werden kann, daß aus diesem personenbezogene Daten von nicht personenbezogenen Daten getrennt werden könnten. Welche nicht personenbezogenen Daten würden in dem Schriftsatz des Steuerberaters mit seinem Antrag und seiner Begründung als nicht personenbezogene Daten zu qualifizieren sein? Die Differenzierung zwischen Einzelangaben „ohne unmittelbaren“ Bezug auf den Steuerpflichtigen und Einzelangaben mit einem Bezug auf den Steuerpflichtigen ist am Gesetz vorbei in die Meinung des Finanzgerichts München einbezogen worden. Diese Differenzierung ist in der Praxis auch nicht durchführbar. Die Schriftgutsammlung insgesamt ist Teil des Dateisystems.

Es gibt keine „internen Bearbeitungsvermerke“ (vergleiche Rn. 62 / 3.8), die ihrerseits bei der Frage der Auskunftserteilung dem Auskunftsanspruch des Art. 15 DSGVO nicht unterfallen würden. Für die Bearbeitungsvermerke, die bereits in elektronischen Datenfeldern gespeichert sind, wird

das ohnehin nicht bestritten; übrigens auch nicht vom FG München. Da die Papierakte ein Teil des Datensystems ist, kann keine andere Beurteilung eintreten. Die Behauptung, ein interner Bearbeitungsvermerk habe eine Doppelnatur auch als personenbezogene Daten des Autors ist nicht zu beachten („vergleiche dazu hinten“ ist die Bemerkung des Gerichts, auch hier wird die Begründung verschoben).

Der Auskunftsanspruch des Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO richtet sich auf eine „Kopie“ der personenbezogenen Daten. Es geht also nicht um die angeblich zu extrahierten Einzelauskünfte, sondern um die gesamten personenbezogenen Daten, so wie der BGH dieses versteht (Urt. vom 02.02.2022, VI ZR 14/21, Rn. 11).

Dieses gilt natürlich auch für Bearbeitungsvermerke, Bearbeiternamen, rechtliche Analysen und Subsumtionen. In welcher Schriftgutsammlung, die nicht unter dem Namen des Betroffenen geführt wird, soll sich eine rechtliche Analyse des konkreten Steuerfalls und eine Subsumtion des konkreten Steuerfalls denn befinden? Eine sachverhaltslose Sachbearbeitung ohne einen Steuerpflichtigen in einer Nichtakte – soll diese Überlegung der Standardfall in den Finanzämtern sein? Das gibt es nicht. All diese Texte werden immer in der konkreten Akte des Steuerpflichtigen geführt. Das sieht auch das Finanzgericht München so, denn sonst würde es diese Elemente in der Diskussion nicht aufgreifen. Eine Subsumtion oder Analyse eines konkreten Steuerfalls ist keine ungehobene Einzelangabe; sie ist zielgerichtet in der Akte des Steuerpflichtigen entstanden.

Dieser Versuch des Finanzgerichts München zu unterscheiden zwischen einem Dateisystem, welches vor Erfindung des Computers das einzige Dateisystem war, welches den Finanzämtern die Möglichkeit gegeben hat, Steueransprüche zu erkennen und durchzusetzen und einem Teil des jetzigen Systems, welches sich aus eben jenem alten Papiersystem in Verbindung mit einer computergestützten Oberfläche darstellt, kann nicht überzeugen.

Im Übrigen ist für das Wort „Kopie“ auf die Vorlage an den EuGH des Bundesverwaltungsgerichtes Österreich Spruch W211 2222613-2/12E vom 09.08.2021 hinzuweisen. Dieses diskutiert in seiner Vorlagefrage viele Facetten, aber nicht die Frage, ob als Kopie die extrahierten personenbezogenen Daten aus einem oder mehreren Blatt Papier zu verstehen sind.

Die Ausführungen des Finanzgerichts München überzeugen aber auch in einem weiteren Punkt nicht. Würde man alle Informationen aus den Papierakten, die nicht ausdrücklich die zugestandene Einzelangaben enthalten (also die personenbezogenen Angaben), aussondern dürfen, könnte man, auf die Spitze getrieben, den Auskunftsberechtigten damit abspeisen, daß man auch in Papieren, in denen eine personenbezogene Angabe steht, nur diese Angabe zeigen und die übrigen Sätze und Worte weglassen (z.B. schwärzen). Diese Sätze und Worte ordnet man dann einfach den nicht personenbezogenen Daten zu. Dies verdeutlicht, daß man den Terminus „personenbezogene

Daten“ nicht im Sinne einer „Einzelangabe“ (oder eines Einzelwortes) verstehen darf, sondern im Zusammenhang mit der inhaltlichen Umgebung als „Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare Person beziehen“ (so der Wortlaut von Art. 4 Nr. 1 DSGVO).

In den Rn. 63 und 64 (4) erkennt das Finanzgericht München sehr wohl, daß der Auskunftspflichtete gemäß Art. 12 Abs. 3 Satz 1 DSGVO zu einer unverzüglichen Auskunft verpflichtet ist. Warum die Durchsicht durch einen Menschen erfolgen muß, um Einzelangaben erst zu „heben“ und damit in „leicht auffindbaren Datenbereiche“ zu bewegen, ist nicht ersichtlich. Datenbereiche, die der Auskunft unterliegen, sind nicht zu unterteilen in leicht auffindbare und weniger leicht auffindbare Datenbereiche.

Der weiteren Behauptung in Rn. 64, die DSGVO gehe nicht von einer „derart aufwändigen Auskunftsverpflichtung“ aus, ist Meinung und wird von keinerlei gesetzlichen Vorschrift gestützt und ist daher zu widersprechen.

In Rn. 65 (5) des Urteils wird der Versuch einer Differenzierung vorgenommen, die darauf hinausläuft, daß das Finanzamt seinen gesamten Datenschatz geheim halten dürfe, bis es selbst auf die Idee komme, falsche Daten von sich aus zu berichtigen, um sie dann dem Auskunftsberechtigten mitzuteilen. Die gesetzliche Konstruktion ist eine andere. Der Berichtigungsanspruch aus Art. 16 DSGVO schließt sich zeitlich nachfolgend an den erfolgten Auskunftsanspruch aus Art. 15 DSGVO an. Dieses Recht des Auskunftsberechtigten, nach erteilter Auskunft eine Berichtigung zu verlangen, ist jedoch nicht das Recht des Auskunftspflichteten, die Auskunft zu verweigern, weil seine Angaben ja „vorläufig“ seien. In einem derartigen Kreislauf käme es ja nie zur Berichtigung, denn die Auskunft könne ja zeitlich immer wieder herausgeschoben werden, weil die Daten ja lediglich vorläufig seien. In keinem Fall ist das eine Berechtigung zur Verweigerung des Auskunft.

In Rn. 66 weist das FG München darauf hin, daß kein Lösungsanspruch bestehe. Diese Argumentation ist irrelevant, denn ob ein Recht auf Löschung besteht oder nicht ist das kein Verweigerungsgrund gegenüber dem Anspruch aus Art. 15 DSGVO.

Die Vorstellung der DSGVO, daß Daten unrichtig (digital) sein können (so Art. 16 DSGVO), ist als Gesetz hinzunehmen und daher für den Anspruch nach Art. 15 DSGVO irrelevant.

Das Finanzgericht München zitiert falsch in Rn. 68 (6) des Urteils, wenn es behauptet, der EuGH stelle klar, daß der Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO kein Recht auf Zugang zum Verwaltungsdokument sichere. Die dort genannten EuGH-Urteile sind verkündet worden zu einem Regelungswerk, welches durch die DSGVO abgelöst wurde. Die Entscheidung des europäischen Gesetzgebers, in einem neuen Regelungswerk, nämlich der DSGVO einen Anspruch als gesetzlichen Norm zu hinterlegen, kann wohl nicht mit Rechtsprechung zu einem anderen Gesetz negiert werden.

Die Ausführungen des Finanzgerichts München in Rn. 69 (7), was vor der Einführung der DSGVO galt, haben mit dem hier geltend gemachten Anspruch nur sehr mittelbar etwas zu tun. Bei dem Anspruch aus Art. 15 DSGVO wird kein Anspruch auf „Akteneinsicht“ nach den Vorschriften der Abgabenordnung geltend gemacht. Es wird, um die Norm des Art. 15 DSGVO zu zitieren, eine Kopie der personenbezogenen Daten verlangt. Ob die Sammlungen der übergebenen Kopien der personenbezogenen Daten von dem einen oder anderen als Akteneinsicht (umgangssprachlich) bezeichnet wird, vermag daran nichts zu ändern.

Als **Zwischenergebnis** ist festzuhalten, daß die beim Finanzamt befindliche Akte, bestehend aus dem elektronischen Teil und dem damit festverbundenen Teil aus Papier, vollständig und ohne Einschränkung dem sachlichen Anwendungsbereich des Art. 2 Abs. 1 DSGVO unterfallen.



## Individualarbeitsrecht

Leitfaden für Arbeitgeber in kleineren Unternehmen und Start-ups

von Christian Vetter, Rechtsanwalt, Hamburg

2022, 138 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07147-6

Dieser Leitfaden verschafft angehenden oder auch schon aktiven Arbeitgebern und Personalverantwortlichen Grundkenntnisse über die wichtigsten arbeitsrechtlichen Regelungen im sog. Individualarbeitsrecht. Es geht dabei um die Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, nicht um die zu Betriebsräten und Gewerkschaften.

Der inhaltliche Aufbau des Leitfadens folgt dem Zyklus eines Arbeitsverhältnisses, beginnend mit dessen Anbahnung bis hin zu seiner Beendigung. Darüber hinaus enthält er Tipps aus der Praxis für die Praxis, um die arbeitsrechtlichen Klippen im betrieblichen Alltag zu umschiffen.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0522

# Topaktueller Praxiskommentar.



**Neuaufgabe.**



**LADEMANN**

**Umwandlungssteuergesetz**  
**Handkommentar mit Erläuterungen zu**  
**– § 1a KStG (Optionsmodell)**  
**– Umsatzsteuer**  
**– Grunderwerbsteuer**

von Wjatscheslav Anissimov, Dr. Stefan Behrens, Ines Heß, Professor Dr. Dirk Jäschke, Dr. Vanessa Stuber-Köth, Professor Dr. Jörg H. Ottersbach, Dr. Wendelin Staats, Dr. Jürgen Staiger, Professor Dr. Michael Stöber, Georg von Streit und Daniel Wernicke

2022, 3., überarbeitete und erweiterte Auflage, 1360 Seiten, € 185,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07127-8

Ein deutlicher Schwerpunkt der Erläuterungen des UmwStG liegt auf dem hierzu ergangenen Umwandlungssteuererlass der Finanzverwaltung. Das Werk enthält außerdem Kommentierungen zur USt und erste Beratungshinweise zur neu geregelten Grunderwerbsteuer. Berücksichtigt sind u.a. bereits das KöMoG, das MoPeG und das Grunderwerbsteuer-Änderungsgesetz vom 12. Mai 2021.

Die Kommentierung stellt also insbesondere bereits die teilweise Globalisierung der für die Umwandlung von Körperschaften maßgeblichen Teile des UmwStG (§ 1 UmwStG, § 12 Absatz 2 und 3 KStG i.d.F. des KöMoG) dar, die auf Umwandlungen mit einem steuerlichen Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 Anwendung findet. Eingearbeitet sind auch die gesetzlichen Sonderregelungen zum Brexit und zur Coronakrise. Das Werk enthält außerdem eine umfangreiche Erstkommentierung der Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG).

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

## Ablehnung eines „coronabedingten“ Terminverlegungsantrags

**Orientierungssatz:** Trotz Vorerkrankung eines nicht geimpften Prozeßbeteiligten kann es sich im fortgeschrittenen Stadium der COVID-19-Pandemie als nicht verfahrensfehlerhaft erweisen, wenn das Finanzgericht den Antrag auf Terminverlegung ablehnt und ohne den Prozeßbeteiligten mündlich verhandelt.

**Entscheidung:** BFH, 22.10.2021 – IX B 15/21; im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Beschluß vom 22.10.2021 – IX B 16/21

### I. Sachverhalt

Gegenstand der Beschwerde war die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.

Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) beantragte am 13.01.2021 die Verlegung der mündlichen Verhandlung. Sie verwies auf die von der COVID-19-Pandemie ausgehenden Gesundheitsgefährdungen, insbesondere bei der Benutzung des öffentlichen Personennahverkehrs und in Hinsicht auf das Alter und die Vorerkrankungen ihres Prozeßbevollmächtigten. Die Klägerin wurde mit Hinweisschreiben vom 05.10.2020 sowie in der Ladung vom 27.11.2020 auf die Möglichkeit, für eine Vertretung zu sorgen, hingewiesen. Der Senatsvorsitzende lehnte den Antrag ab. Zur Begründung wies er darauf hin, daß wegen des umfangreichen gerichtlichen Schutzkonzepts (Einsatz eines Luftreinigungsgeräts, regelmäßiges Lüften, Desinfizieren der Tische, Nutzung von Plexiglasabtrennungen) keine besondere Ansteckungsgefahr bestehe. Zudem bestehe bei lang andauernder Verhinderung aus gesundheitlichen Gründen die Pflicht, für eine Vertretung zu sorgen. Zur mündlichen Verhandlung erschienen die Klägerin und ihr Prozeßbevollmächtigter nicht. Der Senat der Vorinstanz entschied in der Sache gleichwohl, wies die Klage ab und ließ die Revision nicht zu. Die Klägerin erhob daraufhin Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision mit der Begründung, daß ein Verfahrensmangel gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach §§ 96 Abs. 2, 119 Nr. 3 FGO i.V.m. Art. 103 Abs. 1 GG vorliegen würde.

### II. Gründe

Der IX. Senat des BFH gab der Nichtzulassungsbeschwerde nicht statt. Der erkennende Senat negierte einen Verfahrensmangel, da die Ablehnung des Antrags auf Verlegung der mündlichen Verhandlung nicht verfahrensfehlerhaft war, auf dem die Entscheidung beruhen kann.

Nach § 155 FGO i.V.m. § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO kann das Gericht einen Termin aus erheblichen Gründen vor seiner Durchführung aufheben oder (unter Bestimmung eines neuen Termins) verlegen. Welche Gründe als erheblich an-

zusehen sind, richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls. Zu den erheblichen Gründen i.S. des § 227 ZPO gehört auch die krankheitsbedingte Verhinderung. Allerdings stellt nicht jegliche Erkrankung einen ausreichenden Grund für eine Terminverlegung dar. Diese ist grundsätzlich nur geboten, wenn die Erkrankung so schwer ist, daß vom Beteiligten die Wahrnehmung des Termins nicht erwartet werden kann.

Nach diesen Grundsätzen durfte das Finanzgericht den Terminverlegungsantrag der Klägerin ablehnen und in ihrer Abwesenheit mündlich verhandeln.

Der IX. Senat hat die Ansicht des Finanzgerichts, daß aufgrund des vom Gericht ergriffenen Schutzkonzepts kein erhöhtes Ansteckungsrisiko in der mündlichen Verhandlung besteht, als sachgerecht bewertet. Eine schwere Vorerkrankung eines Prozeßbeteiligten gebietet nicht per se die Terminaufhebung oder -verlegung, sondern stellt (nur) einen angemessenen zu berücksichtigenden Abwägungsgesichtspunkt im Rahmen der Anwendung und Auslegung des „erheblichen Grunds“ i.S. des § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO dar. Dabei ist zu berücksichtigen, daß einem Gericht, das Maßnahmen ergreift, um einer zu befürchtenden Schädigung entgegenzuwirken, bei der Erfüllung seiner Schutzpflichten ein erheblicher Einschätzungs-, Wertungs- und Gestaltungsspielraum zusteht. Dabei ist zu berücksichtigen, daß die mündliche Verhandlung in einem fortgeschrittenen Stadium der Pandemie stattgefunden hat. Zwar verblieb es damit bei der von der Klägerin geltend gemachten Ansteckungsgefahr auf der An- und Abreise. Insofern wäre es der Klägerin und ihrem Prozeßbevollmächtigten aber durchaus zuzumuten gewesen, auf Alternativen zum öffentlichen Personennahverkehr wie z. B. die Nutzung eines PKW's oder eines Taxis auszuweichen. Dies erscheint nach Ansicht des Senats – auch angesichts der Entfernung zwischen dem Wohn- bzw. Dienort des Prozeßbevollmächtigten der Klägerin und dem Finanzgericht – nicht unzumutbar.

Für den erkennenden Senat war ferner ein maßgebender Gesichtspunkt, daß der Vorsitzende die Klägerin und ihren Prozeßbevollmächtigten bereits mit Schreiben vom 05.10.2020 auf die Möglichkeit, für eine Vertretung zu sorgen, hingewiesen hat. Argumentativ stellte der BFH auch auf die Regelung in § 53 der Bundesrechtsanwalts-

ordnung ab. Daraus ergibt sich die Pflicht eines Prozeßbevollmächtigten, der angesichts der fortdauernden Corona-Pandemie wegen seiner gesundheitlichen Situation davon ausgeht, Termine nicht wahrnehmen zu können, Vorsorge für eine Vertretung zu treffen.

Wie die Entscheidung verdeutlicht, kann Corona nicht als Allzweckmittel für eine Verzögerung des Prozeßablaufes

herangezogen werden. Es besteht für die Beteiligten auch die Obliegenheit, Sorge dafür zu tragen, daß das Verfahren ordnungsgemäß und damit in einem angemessenen zeitlichen Rahmen abläuft.

(Claudius Söffing)

## Keine freigebige Zuwendung bei sog. Bedarfsabfindung für den Scheidungsfall

**Orientierungssatz:** Regeln zukünftige Eheleute die Rechtsfolgen ihrer Eheschließung umfassend individuell und sehen sie für den Fall der Beendigung der Ehe Zahlungen eines Ehepartners in einer bestimmten Höhe vor, die erst zum Zeitpunkt der Ehescheidung zu leisten sind („Bedarfsabfindung“), liegt keine freigebige Zuwendung vor.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 01.09.2021 – II R 40/19

### I. Sachverhalt

Die Klägerin schloß anlässlich ihrer Eheschließung mit ihrem früheren Ehemann im Jahre 1998 einen notariell beurkundeten Ehevertrag, in dem u. a. der gesetzliche Versorgungsausgleich zugunsten einer Kapitalversicherung mit Rentenwahlrecht ausgeschlossen und der nacheheliche Unterhalt begrenzt wurde. Die Klägerin und ihr früherer Ehemann vereinbarten den Güterstand der Gütertrennung. Der Klägerin wurde ein indexierter Zahlungsanspruch „im Falle der Scheidung“ eingeräumt. Dieser Zahlungsanspruch sollte bei dem Bestand der Ehe von 15 vollen Jahren X DM betragen; bei der Ehescheidung vor Ablauf dieser Frist sollte sich der Betrag „pro rata temporis“ vermindern.

Die im Jahre 1998 geschlossene Ehe wurde im Jahre 2014 geschieden. Der frühere Ehemann zahlte an die Klägerin in Vollzug der getroffenen Vereinbarung noch im Jahre 2014 den vereinbarten Betrag.

Der Beklagte (das Finanzamt) erließ anschließend einen Schenkungssteuerbescheid für die vom früheren Ehemann im Jahre 2014 an die Klägerin geleistete Zuwendung. Den dagegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte als unbegründet zurück.

Das Finanzgericht wies die Klage mit der Begründung ab, die Zuwendung sei nicht mit einer Gegenleistung der Klägerin verknüpft gewesen. Aus der Vereinbarung der Gütertrennung könne kein Verzicht der Klägerin auf eine Zugewinnausgleichforderung abgeleitet werden. Bei Abschluß des Ehevertrages sei ungewiß gewesen, ob die zu diesem Zeitpunkt noch nicht geschlossene Ehe später geschieden werden würde. Der frühere Ehemann habe auch gewußt, daß er weder zum Abschluß des Ehevertrages noch zur Zusage der Ausgleichszahlung verpflichtet gewesen sei.

Mit der Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geltend. Sie trägt vor, daß der BFH bislang nur entschieden habe, daß die mit Abschluß eines Ehevertrages für den Verzicht auf Scheidungsfolgen unverzüglich zu leistende Zahlung („Pauschalabfindung“) als freigebige Zuwendung zu versteuern sei. Diese Qualifikation gelte aber nicht, wenn wie im Streitfall die Leistung nur für den Fall der Ehescheidung vereinbart werde, also nur und erst dann zu erbringen sei, wenn der erklärte Verzicht auf Scheidungsfolgen tatsächlich zum Tragen komme.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Nach der Auffassung des BFH erfüllt die Leistung des früheren Ehemannes der Klägerin nicht den Tatbestand einer freigebigen Zuwendung.

Der erkennende Senat mußte sich in dem vorliegenden Revisionsverfahren mit der Abgrenzung einer sog. Pauschalabfindung von einer Bedarfsabfindung auseinandersetzen. Den entscheidungserheblichen Unterschied sieht der BFH darin, daß die Pauschalabfindung ohne Gegenleistung erfolgt und damit als unentgeltlicher Vorgang der Schenkungsteuer unterliegt, wohingegen die Bedarfsabfindung mit Gegenleistung erbracht wird.

Zur Begründung führte der BFH im Einzelnen aus: Keine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG liegt vor, wenn die zukünftigen Eheleute die Rechtsfolgen ihrer Eheschließung – abweichend von den gesetzlichen Leitbildern – umfassend individuell regeln und für den Fall der Beendigung der Ehe (z. B. durch Scheidung) Zahlungen eines Ehepartners an den anderen vorsehen, die erst zu diesem Zeitpunkt zu leisten sind (sog. „**Bedarfsabfindung**“). Bei der Bedarfsabfindung ist die Zahlung des Aus-

## ► Rechtsprechung

gleichanspruchs bzw. der Abfindung an die Beendigung der Ehe geknüpft. Der Zahlungsanspruch ist damit gemäß § 158 Abs. 1 BGB aufschiebend bedingt und erwächst erst mit Eintritt der betreffenden Bedingung zum Vollrecht. Ziel einer solchen Vereinbarung ist, einen umfassenden Ausgleich aller Interessengegensätze zu sichern. Wird die Ehe dann tatsächlich (z.B. durch Scheidung) beendet, erfolgt die Zahlung des vorab vereinbarten Betrages in Erfüllung dieser Vereinbarung. Diese Vereinbarung ist aber seiner Art nach ein Gesamtpaket zur Regelung aller Scheidungsfolgen. Nach Ansicht des BFH kann ein solches Gesamtpaket nicht in Einzelleistungen aufgeteilt werden, denn Inhalt eines solchen Vertrags ist ein umfassender Ausgleich aller Interessengegensätze bei einer möglichen späteren Ehescheidung. Das Herauslösen von Einzelleistungen aus dem vertraglichen Gesamtpaket und deren Qualifizierung als unentgeltlich ist nicht möglich.

Anders ist es jedoch bei einer „Pauschalabfindung“. Die Zahlung einer „Pauschalabfindung“ unter Preisgabe eines (möglicherweise) künftig entstehenden Zugewinnausgleichsanspruchs vor Eingehung der Ehe ist nach der Rechtsprechung des BFH eine steuerbare freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Denn die Zahlung wird weder zur Befriedigung eines (außervertraglichen) Forderungsrechts noch als Gegenleistung für einen Verzicht getätigt (BFH, Urteil v. 17.10.2007, II R 53/05, BStBl II 2008, 256). Ein Forderungsrecht besteht in diesen Fällen nicht. Denn die Zugewinnausgleichsforderung entsteht erst, wenn die Zugewinnsgemeinschaft endet.

Zudem führt der BFH aus, daß anders als bei der Pauschalabfindung die Regelung des § 7 Abs. 3 ErbStG bei der Bedarfsabfindung nicht anwendbar ist. Nach dieser Vorschrift werden Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht berücksichtigt. Während bei Zahlung einer Pauschalabfindung zu Beginn der Ehe ein Zugewinnausgleichsanspruch in Zukunft ungewiß ist und damit nicht bewertet werden kann, ist bei der Bedarfsabfindung die Zahlung des Ausgleichsanspruchs an die Beendigung der Ehe geknüpft. Der Zahlungsanspruch ist damit aufschiebend bedingt und erwächst erst mit Eintritt der Be-

dingung zum Vollrecht. Allein der Umstand, daß die Eheleute es mit einem solchen Vertrag vermeiden, die gegenseitigen Ansprüche auf diesen Zeitpunkt bewerten zu müssen, bedeutet nicht, daß diese Bewertung nicht grundsätzlich möglich wäre.

Die Zahlung des Ehemanns erfüllt im Streitfall nicht den objektiven Tatbestand einer freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Denn er hatte sich nicht zu einer sofortigen Pauschalabfindung ohne Gegenleistung verpflichtet. Nach der getroffenen Vereinbarung sollte die Ehefrau erst im Fall einer Scheidung eine Zahlung zur Abgeltung verschiedener ggf. gesetzlich möglicher familienrechtlicher Ansprüche erhalten. Diese wurden lediglich dem Umfang nach durch die vorherige Vereinbarung modifiziert. Hinzu tritt, daß es sich bei der Vereinbarung der Abfindungszahlung nicht um eine singuläre Abrede zwischen der Ehefrau und dem Ehemann handelte. Vielmehr ist die Klausel in ein Vertragskonvolut eingebettet, was eine isolierte Betrachtung verbietet.

Schließlich führt der erkennende Senat auch noch das Argument an, daß eine Schenkung deshalb scheitern würde, weil es ferner am subjektiven Willen zur Freigebigkeit beim Ehemann fehlt. Der Ehemann handelte nicht in dem Bewußtsein einer (objektiven) Unentgeltlichkeit seiner Zuwendung. Vielmehr diente der Vertrag mit der Ehefrau einschließlich der Abfindungszahlung aus Sicht des Ehemanns dazu, das eigene Vermögen vor unabwägbaren finanziellen Verpflichtungen infolge einer Scheidung zu schützen.

Als im Jahre 2014 aufgrund der Scheidung der Ehemann die Bedarfsabfindung leistete und dies eine entgeltliche Leistung darstellte, stellte sich die Frage nach den steuerlichen Konsequenzen. Hier kommen die allgemeinen ertragsteuerlichen Vorgaben zur Anwendung. Die einfache Zahlung eines Geldbetrages stellt sich steuerneutral dar, wohingegen Sachleistungen aus dem Betriebsvermögen zu Gewinnrealisierungen führen können. Erfolgen Sachleistungen aus dem Privatvermögen, sind diese grundsätzlich nicht ertragsteuerbar, es sei denn, Sondernormen kommen zur Anwendung, wie z. B. eine Leistung i.S. der §§ 17 und 23 EStG.

*(Alessandro Saitta und Claudius Söffing)*



## Neuaufgabe.

### Die Sozialversicherung

von Dietmar Marburger, Krankenkassenbetriebswirt, gepr. Versicherungsfachmann (IHK), Verw.-Amtsrat a.D.

2022, 19., vollständig überarbeitete Auflage, 166 Seiten, € 19,80

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07216-9



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415072169](http://www.boorberg.de/9783415072169)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0522

## Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung der Anwachsung eines KG-Anteils bei übersteigendem Abfindungsanspruch

**Orientierungssatz:** Ein Abfindungsanspruch nach § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB gehört zum erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen, also zum Privatvermögen der Erben. Eine Regelungslücke hinsichtlich der Berücksichtigung eines negativen Erwerbs im Rahmen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG liegt nicht vor.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 08.06.2021, II R 2/19

### I. Sachverhalt

Die im 2012 verstorbene Mutter setzte ihre vier Kinder zu je einem Viertel als Erben ein. Diese vier Miterben und die Mutter waren jeweils mit einer Beteiligungsquote von 20% Kommanditisten einer GmbH & Co. KG. Der Gesellschaftsvertrag sah für den Fall des Todes eines Gesellschafters die sog. Fortsetzungsklausel vor. D.h., der verstorbene Gesellschafter scheidet in einer juristischen Sekunde vor seinem Tod aus der Gesellschaft aus, die sodann von den Altgesellschaftern fortgesetzt wird. Dem durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafter steht ein Abfindungsanspruch zu, der sodann in den Nachlaß fällt.

Aufgrund der Fortsetzungsklausel wuchs den vier verbliebenen Kommanditisten das auf den Anteil der verstorbenen Mutter entfallende Gesellschaftsvermögen zu je 5% an und die Beteiligungsquote erhöhte sich entsprechend um 5% auf nunmehr jeweils 25%.

Im Rahmen der Erbschaftsteuer setzte das FA u. a. gegenüber dem Kläger zum einen einen anteiligen Abfindungsanspruch in Höhe von 500.000 Euro fest (Kapitalforderung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), da der Abfindungsanspruch der Erblasserin insgesamt unstreitig 2 Mio. Euro betrug. Zum anderen erfaßte das FA einen Anwachsungserwerb gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG. Der Höhe nach ging das FA von einem Unternehmenswert in Höhe von 3 Mio. Euro aus, wovon  $\frac{1}{4}$  auf den Kläger mithin 750.000 Euro entfielen. Hiervon zog das FA den anteiligen Abfindungsanspruch von 500.000 Euro ab, so daß der Anwachsungserwerb mit einem Wert von 250.000 Euro in dem Erbschaftsteuerbescheid erfaßt wurde.

Durch geänderten Feststellungsbescheid reduzierte sich der Unternehmenswert von vormals 3 Mio. Euro auf 1,2 Mio. Euro. Aufgrund dessen beantragte der Kläger die Änderung des Erbschaftsteuerbescheids. Diesen Antrag begründete er damit, daß nunmehr ein negativer Anwachsungserwerb gegeben sei. Von dem anteilig auf ihn entfallenden Unternehmenswert von 300.000 Euro sei der anteilige Abfindungsanspruch von 500.000 Euro abzuziehen, so daß insoweit ein negativer Betrag von 200.000 Euro anzusetzen sei. Das FA lehnte den Antrag vollumfänglich ab. Der Einspruch des Klägers hatte insoweit Erfolg, als das FA nunmehr keinen Anwachsungserwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG mehr ansetzte, da es von einem anteiligen Unternehmenswert von 0 Euro ausging. Einen Ansatz eines negativen Unternehmenswerts verneinte es jedoch.

Der gegen den geänderten Erbschaftsteuerbescheid erhobenen Klage vor dem Finanzgericht blieb ebenso wie der anschließenden Revision der Erfolg versagt. Die Revision begründete der Kläger im Wesentlichen damit, daß über den Wortlaut der Vorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG auch negative Unternehmenswerte zu berücksichtigen seien. Der Gesetzgeber habe eine objektive Bereicherung erfassen wollen, die auch negative Werte erfaßt. Ferner sei die besondere Fallkonstellation zu berücksichtigen, daß nämlich der Kläger nicht nur Erbe, sondern auch zugleich fortsetzender Gesellschafter sei. Deshalb sei der Abfindungsanspruch von Anfang an steuerliches Sonderbetriebsvermögen geworden, so daß die als Schuld der Gesellschaft passivierte Abfindungsverbindlichkeit ertragsteuerlich im Ergebnis neutralisiert worden sei.

Der gegen den geänderten Erbschaftsteuerbescheid erhobenen Klage vor dem Finanzgericht blieb ebenso wie der anschließenden Revision der Erfolg versagt. Die Revision begründete der Kläger im Wesentlichen damit, daß über den Wortlaut der Vorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG auch negative Unternehmenswerte zu berücksichtigen seien. Der Gesetzgeber habe eine objektive Bereicherung erfassen wollen, die auch negative Werte erfaßt. Ferner sei die besondere Fallkonstellation zu berücksichtigen, daß nämlich der Kläger nicht nur Erbe, sondern auch zugleich fortsetzender Gesellschafter sei. Deshalb sei der Abfindungsanspruch von Anfang an steuerliches Sonderbetriebsvermögen geworden, so daß die als Schuld der Gesellschaft passivierte Abfindungsverbindlichkeit ertragsteuerlich im Ergebnis neutralisiert worden sei.

### II. Entscheidungsgründe

Die vom Kläger eingelegte Revision hatte keinen Erfolg. Der erkennende II. Senat des BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Der gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG steuerpflichtige Anwachsungserwerb kommt nur dann zum Tragen, soweit der Wert, der sich für den angewachsenen Anteil zur Zeit des Todes ergibt, Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. Den Fall, daß der Anwachsungserwerb den Wert, der sich für den anwachsenden Anteil zur Zeit des Todes ergibt, Abfindungsansprüche Dritter unterschreitet, wird hingegen nach dem nicht auslegungsfähigen Wortlaut des Gesetzes nicht erfaßt. Der erkennende Senat des BFH sah für eine erweiternde Auslegung des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG auch für den Fall keinen Raum, daß die fortsetzenden Gesellschafter zugleich Erben des ausgeschiedenen Gesellschafters sind. Denn das Gesetz spricht nur davon, daß der Abfindungsanspruch den Anteilswert „übersteigt“. Hätte der Gesetzgeber den umgekehrten Fall mit erfassen wollen, also den Fall, daß der Abfindungsanspruch den Anteilswert unterschreitet, hätte er von einer Differenz zwischen dem Anteilswert am Todestag und den Abfindungsansprüchen Dritter sprechen müssen. Eine Regelungslücke, die eine erweiternde Auslegung (teleologische Extension) verlangt, ist für den II. Senat nicht erkennbar.

## ► Rechtsprechung

Ein etwaiger „rechtspolitischer Fehler“ reicht hierfür nicht aus.

Auch der zweite rechtliche Gesichtspunkt, den der Kläger vorgetragen hat, überzeugte den BFH nicht. Der Abfindungsanspruch ist nicht automatisch zum Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der GmbH & Co. KG geworden. Den Abfindungsanspruch erwarb der Kläger nicht als Gesellschafter, sondern als Erbe und fiel damit in sein steuerliches Privatvermögen. Zur Begründung von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen hätte es sodann einer entsprechenden Widmung bedurft. Dieser Widmungsakt wäre aber erst nach dem Erwerb von Todes wegen denkbar gewesen und hätte deshalb keinen Einfluß auf die Erbschaftsteuer, die rein stichtagsbezogen ist, nehmen können.

Auch wenn dem Ergebnis des II. Senats zuzustimmen ist, so ist gleichwohl darauf hinzuweisen, daß er wohl nicht ganz zutreffend in Randnummer 35 von einer „Anwachsung des Gesellschaftsanteils an der KG“ spricht. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB bestimmt, daß, wenn ein Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern anwächst. Die Anwachsung ist mithin keine Verfügung über einen Gesellschaftsanteil, sondern reiner „Rechtsreflex“. Durch die Anwachsung wird eben nicht eine Beteiligung originär hinzugewonnen. Wenn aber die Anwachsung überhaupt nicht eine Abtretung eines Gesellschaftsanteils beinhaltet, so kann auch nicht quasi auf dem Rücken der Anwachsung ein Sonderbetriebsvermögen mit übertragen werden.

(Claudius Söffing, Rechtsanwalt)



The image shows the cover of the book 'Steuergesetze 2022' published by Boorberg. The cover is dark with white text. At the top left, it says 'DStI-Praktikertexte' and 'www.steuergesetze-2022.de'. At the top right, there is a logo for 'DEUTSCHES STEUERBERATER-INSTITUT e.V.' with a checkmark. The main title 'Steuergesetze 2022' is in the center. Below the title, it says 'MIT ONLINE-SERVICE'. At the bottom left is the Boorberg logo. On the right side, there is a vertical list of tax laws: AO, ABiG, BewG, EStG, EStDV, EStRG, EStRStV, FfD, FfD-B, GewStG, GewStDV, GG, GmbHG, GmbHStG, GmbHStR, HGB, InvStG, KStG, KStDV, LStDV, LStR, StAbwG, StEV, UmsStG, UStG, UStDV.

**Online immer aktuell.**

WWW.BOORBERG.DE

### Steuergesetze 2022 mit allen aktuellen Änderungen und Stichwortverzeichnis, inkl. Online-Service

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2022, 1486 Seiten, € 9,80;

ab 5 Expl. € 9,20; ab 10 Expl. € 8,50

Mengenpreise nur bei Abnahme durch eine Endabnehmerin  
oder einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07097-4

 Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415070974](http://www.boorberg.de/9783415070974)

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0222

Die 23 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2022, aber **online jederzeit auf neuestem Stand** verfügbar.

Unter [www.steuergesetze-2022.de](http://www.steuergesetze-2022.de) erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2022 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden. Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriften-texte.

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das **Grundgesetz**. Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.