

## **MANDANTENINFORMATION**

---

### **Unternehmer und Geschäftsführer**

---

#### **Musiker und Sänger: Leitfaden über die Grundzüge der Besteuerung**

Musiker und Sänger unterliegen mit ihren Einkünften der Einkommensteuer. Mit ihren Umsätzen unterliegen sie grundsätzlich auch der Umsatzsteuer, sofern sie nicht als Kleinunternehmer gelten und soweit keine Steuerbefreiung in Betracht kommt. Was Künstler mit Wohnsitz in Deutschland steuerlich im Wesentlichen zu beachten haben, hat die Oberfinanzdirektion Karlsruhe dargelegt (OFD St 1-S 2045-1 – St 117, Stand 8.5.2024). Unter anderem werden folgende Punkte behandelt: Aufzeichnungspflichten, Abgrenzung zwischen nichtselbstständiger und selbstständiger Tätigkeit, Gewinnermittlung, abzugsfähige Kosten, umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung, Steuerbefreiungen, Steuersätze, Ausstellen einer Rechnung (Rechnung in Form einer Gutschrift, Pflichtangaben in der Rechnung, Rechnungen über Kleinbeträge, elektronische Rechnung), Umsatzsteuer-Voranmeldung und Umsatzsteuererklärung. Das Schreiben der OFD Karlsruhe können Sie unter folgendem Link abrufen: [https://ofd-karlsruhe.fv-bwl.de/site/pbs-bw-new/node/6563694/Lde\\_DE/index.html](https://ofd-karlsruhe.fv-bwl.de/site/pbs-bw-new/node/6563694/Lde_DE/index.html) (FAQ Steuern - Stichwort "Musiker und Sänger").

#### **Leasing eines Firmen-Pkw: Steuermodell "Sonderzahlung im Dezember" versagt**

Einnahmen-Überschussrechner dürfen eine bei Leasingbeginn geleistete Sonderzahlung für ihren Firmenwagen im Umfang der betrieblichen Kfz-Nutzung grundsätzlich sofort als Betriebsausgabe abziehen. Dieses Prinzip des Sofortabzugs haben sich viele Einnahmen-Überschussrechner zunutze gemacht, indem sie den Leasingbeginn jeweils auf den Dezember gelegt, in diesem Monat eine hohe Sonderzahlung geleistet und per Fahrtenbuch nachgewiesen haben, dass sie das Kfz im Dezember fast ausschließlich

betrieblich genutzt haben. Folge sollte ein nahezu 100-prozentiger Abzug der Leasingsonderzahlung sein, und zwar auch dann, wenn das Kfz in den Folgejahren erheblich weniger betrieblich genutzt oder aber zur so genannten Ein-Prozent-Regelung übergegangen wird.

Der Bundesfinanzhof hat dem Modell allerdings zumindest für die Fälle den Boden entzogen, in denen das geleaste Fahrzeug nicht dauerhaft, also über die gesamte Leasinglaufzeit, zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird (BFH-Urteil vom 12.3.2024, VIII R 1/21). Etwas vereinfacht ging es um folgenden Sachverhalt: Der Kläger, ein Freiberufler, ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Anfang Dezember 2013 leaste er einen Pkw mit einer Laufzeit von 36 Monaten. Er leistete im Dezember 2013 für das Fahrzeug eine Leasingsonderzahlung in Höhe von rund 36.500 Euro netto. Der Kläger nutzte das Kfz im Dezember 2013 zu 71,03 Prozent für seine freiberuflichen Zwecke, in den Folgejahren hingegen im Durchschnitt nur zu 12,16 Prozent. Er machte im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr den betrieblichen Anteil der Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe geltend, also 71,03 Prozent von 36.500 Euro. Das Finanzamt rechnete hingegen anders: Es verteilte die Leasingsonderzahlung auf 36 Monate und ließ für das Jahr 2013 nur 1/36 von 71,03 Prozent zum Abzug zu. Der BFH stimmt dem Finanzamt zu.

Der BFH weist darauf hin, dass das Leasing als reines Nutzungsrecht nicht zum Betriebsvermögen, sondern zum Privatvermögen des Klägers gehöre. Folglich führe lediglich der Anteil der Fahrten, die beruflich unternommen worden sind, zu Betriebsausgaben. Man spricht von einer so genannten Nutzungseinlage. Die Zuordnung zum Privatvermögen liege daran, dass der Kläger das Fahrzeug nur vorübergehend und nicht dauerhaft in einem Umfang von über 50 Prozent betrieblich genutzt hat. Über die Gesamtnutzungsdauer von 36 Monaten betrug die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs nur 12,16 Prozent der gefahrenen Gesamtstrecke. Die betriebliche Nutzung von über 50 Prozent nur im Dezember des Streitjahrs sei danach nicht geeignet, die Betriebsvermögenseigenschaft des Nutzungsrechts "Leasing" zu begründen. Für die betrieblichen Fahrten im Dezember des Streitjahres 2013 sei die Leasingsonderzahlung bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit im Rahmen einer Nutzungseinlage als Betriebsausgabe abzugsfähig allerdings nur in Höhe von  $1/36 \times 71,03$  Prozent (also 1,97 Prozent von 36.500 Euro = 720 Euro).

## ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER

### Steuerfreie Nachtzuschläge: Zum "Grundlohn" bei Bereitschaftsdiensten

Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, die neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind bis zu bestimmten Höchstgrenzen steuer- und sozialversicherungsfrei. Zuschläge für Nachtarbeit dürfen beispielsweise 25 Prozent des Grundlohns nicht übersteigen (§ 3b EStG). Der Begriff des Grundlohns kann aber umstritten sein, so etwa bei Bereitschaftsdiensten. Diese werden üblicherweise geringer vergütet als die "normale" Tätigkeit. Wenn nun aber ein Bereitschaftsdienst in den Nachtstunden geleistet wird und dafür neben dem niedrigen Bereitschaftslohn ein Nachtzuschlag gezahlt wird, stellt sich

die Frage, ob der Zuschlag nur 25 Prozent des Bereitschaftslohns oder 25 Prozent des normalen Lohns betragen darf, um steuerfrei zu bleiben. Der Bundesfinanzhof hat die Frage wie folgt beantwortet: Die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Bereitschaftsdienste, die außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit erbracht und gesondert vergütet werden, bemisst sich nach dem Arbeitslohn für die regelmäßige Arbeitszeit und nicht nach dem Bereitschaftsdienstentgelt. Nicht erforderlich ist, dass der Arbeitnehmer für die zuschlagsbewehrte Tätigkeit neben den Erschwerniszuschlägen einen Anspruch auf Grundlohn hat (BFH-Urteil vom 11.4.2024, V R 1/22).

Die Klägerin betreibt eine Förderschule mit angeschlossenem Internat für Kinder und Jugendliche mit Beeinträchtigungen. Die in Wohngruppen lebenden Kinder und Jugendlichen wurden von dem Betreuungspersonal ganztägig betreut. Die Betreuerinnen und Betreuer verbrachten auch die Nacht in den jeweiligen Wohngruppen. Für die Ableistung des Bereitschaftsdienstes erhielten die Mitarbeiter ein Viertel des regulären Gehalts ("Tabellenentgelt") und in den Nachtstunden je Stunde einen Zuschlag in Höhe von 15 Prozent des auf eine Stunde umgerechneten individuellen Tabellenentgelts. Das Finanzamt wollte diese Zuschläge teilweise versteuern. Aufgrund der geringeren Beeinträchtigung beim Bereitschaftsdienst im Vergleich zum regulären Dienst sei die Grenze nicht auf der Grundlage des regulären Stundenlohns zu berechnen, sondern lediglich auf der Grundlage der Bereitschaftsentschädigung, die nur 25 Prozent der eigentlichen Vergütung betrage. Doch diese Auffassung haben die obersten Steuerrichter verworfen.

Auch wenn das Bereitschaftsdienstentgelt nicht zum laufenden Arbeitslohn und damit nicht zum Grundlohn gemäß § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG gehört, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht, werden die während der Nachtbereitschaft erdienten Zuschläge nicht nur neben dem Bereitschaftsdienstentgelt, sondern jedenfalls auch neben dem - weil zusätzlich hierzu gewährten - Grundlohn geleistet. Die Höhe der Steuerfreiheit der Nachtarbeitszuschläge ist nicht nach dem (anteilig) für den Bereitschaftsdienst gezahlten Bereitschaftsdienstentgelt, sondern nach dem vollen auf eine Stunde umgerechneten individuellen Tabellenentgelt zu bemessen. Denn nur das Tabellenentgelt ist der Grundlohn im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG und damit die maßgebliche Größe, nach der die Steuerfreiheit der Zuschläge der Höhe nach zu berechnen ist.

### **Mitarbeiterkapitalbeteiligungen: Kein Ausschluss von Arbeitnehmergruppen**

Gewährt der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern verbilligt oder unentgeltlich Vermögensbeteiligungen, ist der geldwerte Vorteil in bestimmter Höhe steuerfrei (§ 3 Nr. 39 EStG). Voraussetzung ist unter anderem, dass die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen. Das Finanzgericht Düsseldorf hat entschieden, dass die Steuerbefreiung aber für alle Arbeitnehmer entfällt, wenn der Arbeitgeber einzelne Arbeitnehmergruppen wie Auszubildende und geringfügig Beschäftigte von der Vermögensbeteiligung ausschließt. Nur der Ausschluss von Arbeitnehmern entsprechend der im Gesetz genannten Ein-Jahres-Frist sei erlaubt. Im Übrigen müssten ruhende Arbeitsverhältnisse nicht einbezogen werden (FG Düsseldorf, Urteil vom 14.12.2023, 8 K 11/22 H (L)).

Der Sachverhalt: Die Klägerin unterhält für ihre Mitarbeiter ein Mitarbeiterbeteiligungsprogramm. Jedoch dürfen Mitarbeiter mit ruhenden Arbeitsverhältnissen (z.B. bei Elternzeit), geringfügig Beschäftigte und Auszubildende daran nicht teilnehmen. Das Finanzamt lehnte die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 39 EStG für die Vorteile, die sich aus dem Beteiligungsprogramm ergaben, für alle berechtigten Arbeitnehmer ab. Die Beteiligung hätte mindestens allen Arbeitnehmern offenstehen müssen, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stünden. Die hiergegen gerichtete Klage blieb ohne Erfolg.

Die Begründung: § 3 Nr. 39 EStG unterscheide nicht zwischen hauptberuflich, geringfügig Beschäftigten und Auszubildenden. Unschädlich für die Gewährung der Steuerfreiheit sei ausdrücklich nur, dass Personen, die nicht mindestens ein Jahr ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen standen, vom Angebot ausgeschlossen sind. Eine sachliche Differenzierung innerhalb der Personengruppen mag arbeitsrechtlich zulässig sein. Für die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 39 EStG sei dies aber unerheblich. Der Einbezug von ruhenden Arbeitsverhältnissen in die Begünstigung des § 3 Nr. 39 EStG sei jedoch nicht erforderlich. Der Wegfall der Steuerbefreiung für alle Arbeitnehmer entspreche dem klaren Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des Gesetzes.

**Praxistipp:** Gegen das Urteil liegen zwischenzeitlich zwei Revisionen beim Bundesfinanzhof vor (Az. VI R 4/24 und VI R 5/24). Der BFH muss zum einen klären, ob die Ausklammerung von Arbeitnehmern aus ruhenden Arbeitsverhältnissen (z.B. Elternzeit) tatsächlich unschädlich ist. Die Finanzverwaltung vertritt hier eine andere Auffassung als das FG Düsseldorf (BMF-Schreiben vom 1.6.2024, IV C 5 - S 2347/24/10001 :001). Zum anderen muss der BFH die Frage beantworten, ob der Ausschluss von Auszubildenden und Minijobbern die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 39 EStG für alle Arbeitnehmer entfallen lässt.

**Praxistipp:** Das BMF hat in dem genannten Schreiben vom 1.6.2024 folgende Nichtbeanstandungsregelung erlassen, die im Einzelfall weiterhelfen kann, wenn seitens des Arbeitgebers eine falsche Wertungsentscheidung getroffen wurde: "War ein Arbeitgeber begründet davon ausgegangen, dass ein bestimmter Arbeitnehmer oder eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern nicht einbezogen werden muss, und stellt sich im Nachhinein etwas Anderes heraus, so bleibt die Steuerfreiheit des geldwerten Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung der Vermögensbeteiligung bei den übrigen Arbeitnehmern aus Vereinfachungsgründen unberührt."

## **Betriebsveranstaltung: Muss sie tatsächlich allen Mitarbeitern offenstehen?**

Zuwendungen des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer und dessen Begleitperson anlässlich einer Betriebsveranstaltung bleiben bis zu 110 Euro (einschl. Umsatzsteuer) pro Arbeitnehmer steuer- und sozialversicherungsfrei. Der Freibetrag von 110 Euro gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr. Wird der Freibetrag überstiegen, hat der Arbeitgeber die Möglichkeit, den zusätzlichen Vorteil der pauschalen Lohnsteuer zu unterwerfen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Finanzverwaltung verlangt für die Gewährung des Freibetrages und für eine eventuelle Lohnsteuer-Pauschalierung allerdings, dass die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder zumindest eines Betriebsteils offensteht (BMF-Schreiben vom 14.10.2015, BStBl 2015 I S. 832). Dieser restriktiven Auffassung ist der BFH nun für die

Frage der Lohnsteuer-Pauschalierung entgegengetreten und hat entschieden, dass eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegen kann, wenn an ihr beispielsweise nur die Führungskräfte teilnehmen dürfen (BFH-Urteil vom 27.3.2024, VI R 5/22).

Der Arbeitgeber veranstaltete im Jahr 2015 in eigenen Räumlichkeiten eine Weihnachtsfeier, zu der nur die Vorstandsmitglieder eingeladen waren. Darüber hinaus richtete er im selben Jahr eine Weihnachtsfeier für Mitarbeiter aus, die zum oberen Führungskreis bzw. Konzernführungskreis gehörten. Dabei handelte es sich um Mitarbeiter, die eine bestimmte Karrierestufe erreicht hatten, aber keinen eigenständigen Betriebsteil bildeten. Für beide Veranstaltungen wendete der Arbeitgeber jeweils hohe Kosten auf. Er beantragte daher die Lohnsteuer-Pauschalierung mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die beantragte Lohnsteuer-Pauschalierung könne nicht gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG erfolgen, denn der Begriff der Betriebsveranstaltung setze voraus, dass die Teilnahme an der Veranstaltung allen Arbeitnehmern des Betriebs oder des Betriebsteils offenstehe. Doch der BFH ist anderer Auffassung und ließ die Pauschalierung zu.

Entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamts handelt es sich bei den Weihnachtsfeiern des Vorstands und der Führungskräfte um Betriebsveranstaltungen i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG. Dass die Veranstaltungen nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, steht dem nicht entgegen. Der Wortlaut des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG, der für die Lohnsteuer-Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG maßgebend ist, setzt ab dem Veranlagungszeitraum 2015 als Betriebsveranstaltung nur noch eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter voraus. Eine Veranstaltung, an der ausschließlich Beschäftigte des Betriebs und deren Begleitpersonen teilnehmen können, ist vom Wortsinn her eine solche Betriebsveranstaltung, auch wenn diese Veranstaltung nicht allen Angehörigen eines Betriebs offensteht. Nur für die Gewährung des Freibetrages von 110 Euro bleibt es dabei, dass die Veranstaltung allen Mitarbeitern des Betriebs oder zumindest eines Betriebsteils offenstehen muss, denn insoweit gilt der Satz 3 des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG als Spezialvorschrift.

## IMMOBILIENBESITZER

### **GEBÄUDEERWERB DURCH NIEßBRAUCHER: ZU DEN AUSWIRKUNGEN AUF DIE AFA**

Manch Nießbrauchsnehmer möchte nicht nur das Nutzungsrecht an einer Immobilie innehaben, sondern auch das Eigentum erwerben. Kommt es tatsächlich zum Kauf, hat das Nießbrauchsrecht eigentlich keinen Wert mehr, denn es wird ja vom neuen Eigentümer nicht mehr benötigt. Doch führt dieses "Wertloswerden" des Nießbrauchsrechts zu zusätzlichen Anschaffungskosten? Der Bundesfinanzhof hat die Frage in einem aktuellen Urteil verneint. Der kapitalisierte Wert eines lebenslangen, fortbestehenden Nießbrauchs-

rechts an einem Grundstück ist nicht Bestandteil der Anschaffungskosten des Grundstücks, wenn der Nießbraucher das Eigentum am belasteten Grundstück erwirbt. Der Wert des Nießbrauchsrechts kann folglich nicht abgeschrieben werden (BFH-Urteil vom 23.1.2024, IX R 14/23). Der Klägerin war aufgrund eines Erbvertrages mit ihrem verstorbenen Lebensgefährten vermächtnishalber der lebenslange Nießbrauch an einem vermieteten Grundstück eingeräumt worden, während die Söhne des Lebensgefährten das Eigentum an der Immobilie erhielten. Einige Jahre nach dem Todesfall veräußerte einer der beiden Söhne seinen Miteigentumsanteil an dem Grundstück für 150.000 Euro an die Klägerin. Unstreitig handelte es sich insoweit um Anschaffungskosten, die nach Abzug eines Anteils für den Grund und Boden abgeschrieben werden konnten. Die Klägerin machte aber geltend, dass die AfA-Bemessungsgrundlage zu erhöhen sei. Mit dem Erwerb des hälftigen Miteigentums sei insoweit ihr Nießbrauchsrecht untergegangen. Der Wert dieses Rechtsverlusts sei Bestandteil ihrer Anschaffungskosten gewesen. Doch der BFH hat sich dieser Auffassung nicht angeschlossen.

Anschaffungskosten setzen Aufwendungen des Steuerpflichtigen voraus, mithin eine wirtschaftliche Belastung. Eine solche ist ausgeschlossen bei fehlender Gegenleistungspflicht. Die Klägerin hat in Bezug auf ihr Nießbrauchsrecht keinen mit dem Eigentumserwerb in Zusammenhang stehenden Aufwand getragen. Sie hat dieses Recht nicht hingegeben, um den Miteigentumsanteil an dem Grundstück unbelastet zu erwerben. Vielmehr blieb die Klägerin trotz Eigentumserwerbs Inhaberin des Nießbrauchsrechts. Dies ergibt sich aus § 889 Alt. 2 BGB, wonach ein Recht an einem fremden Grundstück nicht dadurch erlischt, dass der Berechtigte das Eigentum an dem Grundstück erwirbt. Das Nießbrauchsrecht besteht als Eigentumsrecht des (neuen) Eigentümers fort.

### **Gebäude-AfA: Gutachten nach ImmoWertV zur Verkürzung des AfA-Zeitraums**

Für die Absetzung für Abnutzung (AfA) von Gebäuden sieht der Gesetzgeber bestimmte Prozentsätze vor. Je nach Nutzung und Bauantrag oder Kaufdatum sind dies üblicherweise 2 %, 2,5 % oder 3 %, wenn keine Sonder-AfA infrage kommt. Der Gesetzgeber unterstellt dabei typisierend eine Nutzungsdauer des jeweiligen Gebäudes von 50, 40 oder 33 Jahren. Grundsätzlich ist es zwar zulässig, eine kürzere Nutzungsdauer und damit einen höheren AfA-Satz geltend zu machen. Allerdings verlangen die Finanzämter insoweit Nachweise, das heißt zumeist sehr detaillierte und aufwendige Gutachten (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Zugunsten der betroffenen Hauseigentümer hat der Bundesfinanzhof im Jahre 2021 allerdings entschieden, dass an den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer keine überhöhten Anforderungen zu stellen sind. Der Steuerpflichtige kann sich zur Darlegung der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer jeder Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Die Vorlage eines Bausubstanzgutachtens ist jedenfalls nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer (BFH-Urteil vom 28.7.2021, IX R 25/19). Das Bundesfinanzministerium hat daraufhin dargestellt, welche Anforderungen an ein Gutachten - seiner Ansicht nach zur Verkürzung des AfA-Zeitraums zu stellen sind. Und wie zu erwarten war, legt das BMF die Hürden doch wieder hoch (BMF-Schreiben vom 22.2.2023, BStBl 2023 I S. 332). Unter anderem führt es aus, dass die Ermittlung der Restnutzungsdauer und die Gesamtnutzungsdauer nach der Immobilienwertverordnung

(ImmoWertV) lediglich Modellansätze seien, die nur im Gesamtkontext einer Verkehrswertermittlung zu sachgerechten Ergebnissen führen würden. Dem ist der BFH nun entgegengetreten (BFH-Urteil vom 23.1.2024, IX R 14/23).

Eine Gutachtenmethode, durch die die Restnutzungsdauer eines Gebäudes modellhaft wirtschaftlich bestimmt wird, könne als Nachweis für die Inanspruchnahme des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG genügen. Die weitergehenden Anforderungen und Einschränkungen, die die Finanzverwaltung in Rz 23 f. des BMF-Schreibens vom 22.2.2023 für den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer durch Sachverständigengutachten aufstellt, ließen sich dem Gesetz jedenfalls nicht in Gänze entnehmen. Insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß § 6 Abs. 6 ImmoWertV 2010 (inzwischen § 4 Abs. 3 ImmoWertV vom 14.7.2021) sei eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode.

**Praxistipp:** Der BFH weist aber klarstellend darauf hin, dass seine Ausführungen nicht dahingehend zu verstehen sind, der Steuerpflichtige könne allein durch eine schlichte Bezugnahme auf die modellhaft ermittelte Gesamt- sowie Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der ImmoWertV eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer darlegen und nachweisen. Vielmehr bedürfe es für die Schätzung der Nutzungsdauer einer sachverständigen Begutachtung, die sich insbesondere zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts (zum Beispiel durchgeführte oder unterlassene Instandsetzungen oder Modernisierungen, vgl. § 4 Abs. 3 Satz 2 ImmoWertV 2021) verhält.

## Grundsteuerreform: Bundesmodell weckt Zweifel des Bundesfinanzhofs

Die Grundsteuerreform erhitzt die Gemüter, da viele Immobilienbesitzer befürchten, ab dem 1. Januar 2025 höhere Grundsteuern zahlen zu müssen als bislang. Zahlreiche Bürger haben daher die Feststellungen ihrer Grundsteuerwerte angefochten und einige haben sogar Klage erhoben. Zwei Betroffene haben nun beim Bundesfinanzhof einen Etappensieg errungen, wenn auch jeweils nur in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes. Der BFH hat entschieden, dass Steuerpflichtige im Einzelfall unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden Wert ihres Grundstücks nachzuweisen. Da deswegen bereits Zweifel an der Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte bestanden, war vom BFH nicht mehr zu prüfen, ob die neue Grundsteuer grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Zweifeln bezüglich der zugrundeliegenden Bewertungsregeln unterliegt (BFH-Beschlüsse vom 27.5.2024, II B 78/23 (AdV) und II B 79/23 (AdV)).

In beiden Streitfällen hatten die Antragsteller beim Finanzgericht erfolgreich beantragt, die Grundsteuerwertfeststellungen für ihre Wohnimmobilien von der Vollziehung auszusetzen. Die angefochtenen Bescheide waren auf der Grundlage der Neuregelung des Grundsteuer- und Bewertungsrechts durch das Grundsteuer-Reformgesetz vom 26.11.2019 ergangen (so genanntes Bundesmodell), das in mehreren Bundesländern Anwendung findet. Danach wird die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer, die ab dem 1. Januar 2025 von den Gemeinden erhoben wird, durch Feststellung des Grundsteuerwerts auf den 1. Januar 2022 als einheitlichen Hauptfeststellungsstichtag ermittelt. Die für die Feststellung des Grundsteuerwerts maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften enthalten nach der gesetzgeberischen Konzeption aus Gründen der Automatisierung und Bewältigung der Neubewertung von über 36 Millionen wirtschaftlichen Einheiten eine Vielzahl von Typisierungen und Pauschalierungen.

Das Finanzgericht hatte ernstliche Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der angefochtenen Grundsteuerwertbescheide als auch an der Verfassungsmäßigkeit der Bewertungsvorschriften und gewährte deshalb die beantragte Aussetzung der Vollziehung. Die gegen die Entscheidungen des Finanzgerichts erhobenen Beschwerden des Finanzamts hat der BFH in seinen Beschlüssen als unbegründet zurückgewiesen. Nach Auffassung des BFH bestehen bereits einfachrechtliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der streitigen Grundsteuerwertfeststellungen in Bezug auf die Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte. Diese Zweifel ergäben sich daraus, dass den Steuerpflichtigen bei verfassungskonformer Auslegung der Bewertungsvorschriften die Möglichkeit eingeräumt werden müsse, bei einer Verletzung des Übermaßverbots einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen, auch wenn der Gesetzgeber einen solchen Nachweis nicht ausdrücklich geregelt habe. Der Gesetzgeber verfüge gerade in Massenverfahren der vorliegenden Art über einen großen Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum. Das Übermaßverbot könne jedoch verletzt sein, wenn sich der festgestellte Grundsteuerwert als erheblich über das normale Maß hinausgehend erweise. Dies setze nach der bisherigen Rechtsprechung zu anderen typisierenden Bewertungsvorschriften voraus, dass der festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 Prozent oder mehr übersteige.

In beiden Streitfällen kam der BFH zu dem Ergebnis, es sei bei summarischer Prüfung nicht auszuschließen, dass die Antragsteller jeweils aufgrund einzelfallbezogener Besonderheiten den erfolgreichen Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ihrer Grundstücke mit der erforderlichen Abweichung zu den festgestellten Grundsteuerwerten führen könnten. Eine abschließende Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des neuen Bewertungsrechts ist damit nicht verbunden (Quelle: BFH, Pressemitteilung vom 13.6.2024).

**Praxistipp:** Wie oben erwähnt ging es um die Feststellung der Grundsteuerwerte nach dem so genannten Bundesmodell. Dieses wenden an: Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen und das Saarland.

**Praxistipp:** Bayern und Baden-Württemberg wenden das Bundesmodell nicht an. Hier werden die Grundsteuerwerte nach vereinfachten Verfahren ermittelt. Sowohl das FG Baden-Württemberg als auch das FG Nürnberg haben gegen die vereinfachten Verfahren keine verfassungsrechtlichen Bedenken (FG Baden-W., Urteile vom 11.6.2024, 8 K 2368/22 und 8 K 1582/23; FG Nürnberg, Beschluss vom 8.8.2023, 8 V 300/23). Allerdings ist hier das letzte Wort sicherlich noch nicht gesprochen. Es ist davon auszugehen, dass der BFH und gegebenenfalls eines Tages das Bundesverfassungsgericht abschließend entscheiden müssen.

**KAPITALANLEGER****TERMINGESCHÄFTE: BESCHRÄNKUNG DER VERLUSTVERRECHNUNG VERFASSUNGSWIDRIG?**

Verluste aus Termingeschäften, insbesondere aus dem Verfall von Optionen, dürfen nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Erträgen aus Stillhaltergeschäften ausgeglichen werden. Dabei ist die Verlustverrechnung beschränkt auf 20.000 Euro. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgebracht werden und jeweils in Höhe von 20.000 Euro mit Gewinnen aus Termingeschäften oder Stillhalterprämien verrechnet werden, wenn nach der unterjährigen Verlustverrechnung ein verrechenbarer Gewinn verbleibt. Verluste aus Termingeschäften können nicht mit anderen Kapitalerträgen oder gar anderen Einkünften verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020). Die Beschränkung gilt seit dem 1.1.2021.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte in einem Aussetzungsverfahren Bedenken gegen die betragsmäßige Beschränkung der Verlustverrechnung geäußert (Beschluss vom 05.12.2023, 1 V 1674/23). Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung nun bestätigt und die Beschwerde des Finanzamts zurückgewiesen. Der Sachverhalt: Der Antragsteller erklärte in 2021 Kapitalerträge aus Termingeschäften in Höhe von 250.631 Euro und Verluste aus gleichartigen Geschäften in Höhe von 227.289 Euro. Das Finanzamt verrechnete die laufenden Verluste aus Termingeschäften nur in Höhe des gesetzlichen Höchstbetrags von 20.000 Euro mit Gewinnen aus Termingeschäften. Die noch nicht verrechneten laufenden Verluste in Höhe von 207.289 Euro wurden in der Verlustfeststellung berücksichtigt. Gegen den Bescheid legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Er machte Einwände gegen die Beschränkung der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus Termingeschäften geltend. Er wies darauf hin, dass vom Bundesverfassungsgericht derzeit ohnehin geprüft werde, ob die Beschränkung der Verlustverrechnung für Aktienverluste rechtens ist (2 BvL 3/21). Die Entscheidung werde richtungsweisend auch für die Verrechnung von Verlusten aus anderen Kapitalanlagen sein.

Das FG und der BFH gaben dem AdV-Antrag statt, da ernstliche Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der betragsmäßig beschränkten Verlustverrechnung gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG bestünden. Die Verlustverrechnungsbeschränkung gehe mit der Gefahr einher, dass eine Verlustberücksichtigung faktisch ganz ausgeschlossen sein kann. Im Streitfall bräuchten die Antragsteller für die Verrechnung des gesondert festgestellten Verlustes in Höhe von 207.289 Euro bereits jetzt schon über zehn Gewinnjahre, um die Verluste auszugleichen.

**Praxistipp:** Das FG Baden-Württemberg hat, sogar in einem Hauptsacheverfahren, keine Bedenken gegen die Einschränkung der Verlustverrechnung (Urteil vom 29.4.2024, 10 K 1091/23). Gegen das Urteil liegt aber bereits die Revision vor (Az. VIII R 11/24). Der BFH wird also bald in einem Hauptsacheverfahren und nicht nur in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes entscheiden müssen.

## RENTNER UND PENSIONÄRE

### HINTERBLIEBENENRENTE: STEUERLICHER VERLUSTVORTRAG BEI EINKOMMEN BEDEUTUNGSLOS

Bei der Hinterbliebenenversorgung, der so genannten Witwen- oder Witwerrente, wird das eigene Einkommen des Hinterbliebenen in einem bestimmten Umfang angerechnet. Kürzlich hat das Bundessozialgericht allerdings entschieden, dass ein von der Finanzverwaltung anerkannter Verlustvortrag bei der Bestimmung des auf eine Witwenrente anzurechnenden Arbeitseinkommens unberücksichtigt bleibt (BSG-Urteil vom 22.2.2024, B 5 R 3/23 R).

Die Klägerin bezieht seit Januar 1992 eine Witwenrente. Sie unterhält einen Gewerbebetrieb als Schaustellerin. In 2007 bis 2016 erzielte sie positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das Finanzamt zog hiervon jeweils einen Verlustvortrag aus den negativen Einkünften in der Vergangenheit ab und setzte die Einkommenssteuer für die Jahre 2007 bis 2016 auf jeweils 0 Euro fest. Der Rentenversicherungsträger erlangte hiervon Kenntnis, berechnete die Witwenrente rückwirkend ab Januar 2007 neu und verlangte die Erstattung von über 12.600 Euro. Dabei rechnete er das Einkommen der Klägerin ohne Berücksichtigung des Verlustvortrags auf die Hinterbliebenenrente an. Hiergegen wandte sich die Klägerin und rügte eine Verletzung des § 18a Abs. 2a SGB IV. Bei einer am Sinn und Zweck der Einkommensanrechnung auf Hinterbliebenenrenten orientierten Auslegung müsse ein im Einkommensteuerrecht anerkannter Verlustvortrag berücksichtigt werden. Ein Gewerbetreibender könne ein vergleichsweise hohes Einkommen nicht vollständig für seinen Unterhalt im Zuflussjahr nutzen, sondern müsse die in der Vergangenheit erwirtschafteten Verluste ausgleichen, zum Beispiel durch die Rückführung von Darlehen. Wie die Vorinstanzen hat jedoch auch das BSG entschieden, dass im Rahmen der Einkommensanrechnung auf Hinterbliebenenrenten ein Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG nicht einzubeziehen ist.

Begründung: 18a Abs. 2a SGB IV soll sicherstellen, dass für die Einkommensanrechnung grundsätzlich alle Arten von Arbeitseinkommen berücksichtigt werden. Das Außer-Acht-Lassen eines steuerlichen Verlustvortrags entspricht schließlich dem Sinn und Zweck der Hinterbliebenenversorgung. Diese dient als Ersatz des Unterhalts, der aufgrund des Todes des Versicherten nicht mehr geleistet wird. Eigenes Einkommen des Hinterbliebenen wird in einem bestimmten Umfang angerechnet, weil der Hinterbliebene sich dadurch ganz oder zumindest teilweise selbst unterhalten kann. Abzustellen ist dabei auf das verfügbare Einkommen. Dass ein Hinterbliebener berechtigt ist, seine Einkommensteuerpflicht im Veranlagungszeitraum zu mindern, indem er negative Einkünfte aus im Einzelfall weit zurückliegenden früheren Veranlagungszeiträumen in Abzug bringt, sagt nichts über seine aktuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus. Der Zahlungsanspruch aus einer Hinterbliebenenrente wird schließlich nicht über Gebühr gemindert, indem ein steuerlicher Verlustvortrag unberücksichtigt bleibt. Betriebsausgaben werden grundsätzlich bereits bei der Gewinnermittlung berücksichtigt. Dazu gehören auch etwaige Darlehenszinsen (BSG, Mitteilung vom 22.2.2024).

**ALLE STEUERZAHLER****SONDERAUSGABEN: BEITRÄGE AN SOLIDARVEREIN KÖNNEN ABZIEH-BAR SEIN**

Die meisten Bürger sind gesetzlich oder privat krankenversichert. Eine etwas weniger bekannte - aber seit rund 100 Jahren bestehende - Alternative ist die Absicherung für den Krankheitsfall über Solidargemeinschaften bzw. Solidarvereine. In steuerlicher Hinsicht müssen sich die Mitglieder der Solidarvereine oftmals mit der Finanzverwaltung um die Anerkennung ihrer Beiträge als Sonderausgaben streiten. Vielfach wird der Abzug mit der Begründung verwehrt, dass mit den Beiträgen kein Rechtsanspruch auf Leistungen erworben wird. Auch viele Finanzgerichte sind dieser Haltung gefolgt. Im Jahre 2023 hat der Bundesfinanzhof allerdings ein Urteil des Hessischen Finanzgerichts aufgehoben und die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen. Vielleicht könne doch ein Rechtsanspruch auf Leistungen bestehen, der zum Abzug der Beiträge führen würde. Dies müsse das FG noch einmal prüfen. Im zugrundeliegenden Fall ging es offenbar um die Samarita (BFH-Urteil vom 23.8.2023, X R 15/22). Auch ein Urteil des FG Münster hat der BFH aufgehoben und die Sache zurückverwiesen (BFH-Gerichtsbescheid vom 23.8.2023, X R 21/22).

Die Nachfolgeentscheidung des FG Münster liegt nun vor (Urteil vom 1.3.2024, 11 K 820/19 E). Danach sind die zur Krankheitsvorsorge gezahlten Beiträge an einen Solidarverein als Sonderausgaben abzugsfähig, denn der Solidarverein gewähre im Krankheitsfall ein Versorgungsniveau, das das Niveau der gesetzlichen und privaten Krankenversicherung erreicht. Außerdem hätten die Mitglieder gegen den Solidarverein einen rechtlich verbindlichen Anspruch auf Leistungen im Krankheitsfall. Demgegenüber seien die der Pflegevorsorge dienenden Beiträge nicht als Sonderausgaben abzugsfähig, da nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung nur Beiträge zur gesetzlichen Pflegeversicherung begünstigt seien.

**Praxistipp:** Das FG Münster hatte zwar die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Diese wurde von den Beteiligten jedoch nicht eingelegt.

**Unterhalt an Bedürftige: Unschädliche Vermögensgrenze unverändert niedrig**

Wer einen unterhaltsberechtigten Angehörigen finanziell unterstützt, darf seine Leistungen im gewissen Rahmen steuerlich geltend machen (§ 33a Abs. 1 EStG). Voraussetzung ist unter anderem, dass weder der Leistende noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. Unschädlich ist ein geringes Vermögen bis zu einem Verkehrswert von 15.500 Euro. Das bedeutet: Wenn der Angehörige über eigenes Vermögen von mehr als 15.500 Euro verfügt, wird das Finanzamt Unterhaltszahlungen nicht

als außergewöhnliche Belastungen anerkennen. Gewisse Vermögenswerte bleiben allerdings als Schonvermögen außer Betracht. Hierunter fallen insbesondere ein angemessenes Hausgrundstück, das vom Unterhaltsempfänger allein oder zusammen mit Angehörigen selbst bewohnt wird, sowie Vermögensgegenstände, deren Veräußerung offensichtlich eine Verschleuderung bedeuten würde.

Soeben hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Grenze für das geringfügige Vermögen in Höhe von 15.500 Euro auch im Jahr 2019 noch zu beachten ist. Im Urteilsfall selbst obsiegte der Kläger aber dennoch, denn die Richter haben klargestellt, dass die monatlichen Unterhaltsleistungen nicht in die Vermögensberechnung einzubeziehen sind (BFH-Urteil vom 29.2.2024, VI R 21/21).

Die Kläger machten Unterhaltszahlungen an den volljährigen Sohn, für den kein Kindergeldanspruch mehr bestand, für den Zeitraum 1.1. bis 30.9.2019 (Abschluss des Studiums) als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG geltend. Das Bankkonto des Sohnes wies zum 1.1.2019 ein Guthaben von 15.950 Euro aus. Darin enthalten war eine Ende Dezember 2018 geleistete Unterhaltsvorauszahlung für Januar 2019 in Höhe von 500 Euro. Das Finanzamt lehnte den Abzug der Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastungen ab, da der Sohn über ausreichend eigenes Vermögen verfüge. Davon sei nach den Einkommensteuerrichtlinien und der ständigen Rechtsprechung des BFH auszugehen, wenn das Vermögen die Grenze von 15.500 Euro überschreite. Das Finanzgericht folgte der Sichtweise des Finanzamts und wies die Klage ab. Der BFH hob die Vorentscheidung auf und gab der Klage im Wesentlichen statt.

Begründung: Die seit 1975 unveränderte Höhe des Schonvermögens von 15.500 Euro ist trotz der seither eingetretenen Geldentwertung nicht anzupassen. Schonvermögen in dieser Höhe liegt auch im Streitjahr 2019 noch deutlich oberhalb des steuerlichen Grundfreibetrags (9.168 Euro in 2019) und unterschreitet auch nicht das Vermögen, was das Zivil- und Sozialrecht dem Bedürftigen als "Notgroschen" zugestehen. Die monatlichen Unterhaltsleistungen selbst sind aber nicht - sofort - in die Vermögensberechnung einzubeziehen. Angesparte und noch nicht verbrauchte Unterhaltsleistungen werden grundsätzlich erst nach Ablauf des Kalenderjahres ihres Zuflusses zu (abzugsschädlichem) Vermögen. Die vorschüssige Unterhaltszahlung aus Dezember 2018 für den Januar 2019, die nach § 11 EStG erst in 2019 als bezogen gilt, ist daher beim Vermögen zum 1.1.2019 nicht zu berücksichtigen. Zu diesem Zeitpunkt ist im Urteilsfall daher von einem (unschädlichen) Vermögen des Sohnes in Höhe von 15.450 Euro auszugehen, das im streitigen Zeitraum auch nicht über 15.500 Euro angewachsen sei (Quelle: BFH, Pressemitteilung vom 20.6.2024).

### **Kindergeld für Pflegekind: Anspruchsvorrang des am Monatsanfang Berechtigten**

Gesetzlich ist bestimmt, dass für jedes Kind nur einem Berechtigten Kindergeld gezahlt wird (§ 64 EStG). Bei mehreren Berechtigten wird das Kindergeld demjenigen gezahlt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Was aber geschieht, wenn Pflegeeltern ein Kind im Laufe eines Monats in ihrem Haushalt aufgenommen haben und der Kindergeldanspruch der leiblichen Eltern in dem betreffenden Monat gleichermaßen bestanden hat? Diesbezüglich hat der Bundesfinanzhof entschieden: Sind in demselben Monat sowohl die leiblichen als auch die Pflegeeltern kindergeldberechtigt, steht das Kindergeld vorrangig demjenigen zu, der die Voraussetzungen des Kindergeldanspruchs zu Beginn des fraglichen Monats erfüllt. Haben die Pflegeeltern das Kind erst im Laufe des Monats aufgenommen, steht das Kindergeld folglich

noch den leiblichen Eltern zu und die Pflegeeltern sind nicht kindergeldberechtigt (BFH-Urteil vom 18.1.2024, III R 5/23).

Der Kläger und sein Lebenspartner nahmen am 7.12.2020 das im November 2020 von einer obdachlosen Mutter zur Welt gebrachte Kind in ihren Haushalt auf und wurden dadurch zu dessen Pflegeeltern. In ihrem Verhältnis zueinander bestimmten die Pflegeeltern den Kläger zum Berechtigten. Die Familienkasse gewährte ihm das Kindergeld ab Januar 2021, lehnte es jedoch für die Monate November und Dezember 2020 ab. Infolgedessen versagte die Familienkasse dem Kläger auch den Kinderbonus für das Jahr 2020. Der Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht sah die Klage im Hinblick auf das Kindergeld für den Monat Dezember 2020 und ebenso im Hinblick auf den Kinderbonus 2020 zwar als begründet an. Doch diese Auffassung teilt der BFH nicht.

Entscheidend ist nach dem Urteil des BFH, dass die am Monatsanfang bestehenden tatsächlichen Verhältnisse für die Beurteilung der Anspruchskonkurrenz maßgeblich sind und bleiben. Im Streitfall waren zu Beginn des Monats Dezember 2020 noch allein die leiblichen Eltern des Kindes kindergeldberechtigt. Bei ihnen setzt der Kindergeldanspruch - anders als bei Pflegeeltern - keine Aufnahme des Kindes in ihren Haushalt voraus. Deshalb blieben sie gegenüber den erst im Laufe des Monats Dezember 2020 hinzugekommenen Pflegeeltern für diesen Monat vorrangig kindergeldberechtigt. Der durch die Haushaltsaufnahme bei den Pflegeeltern am 7.12.2020 bewirkte Anspruchsvorrang des Klägers gemäß § 64 Abs. 2 EStG ist erst ab dem Folgemonat zu berücksichtigen, hier also ab Januar 2021. Schon deshalb schied auch der Anspruch des Klägers auf den Kinderbonus für das Jahr 2020 aus, da dieser einen Anspruch auf Kindergeld im Jahr 2020 vorausgesetzt hätte (Quelle: Pressemitteilung des BFH vom 7.3.2024).

## **Erbschaftsteuer: Fünf-Jahres-Zeitraum für Steuerminderung bei Doppelbelastung**

Wer einen Vermögensgegenstand erbt, zahlt hierfür grundsätzlich Erbschaftsteuer, wenn die entsprechenden Freibeträge überschritten sind. Wird der Vermögensgegenstand bereits kurze Zeit nach der Erbschaft veräußert, kann ein dabei entstehender Gewinn der Einkommensteuer unterliegen. Die Summe von Erbschaft- und Einkommensteuer kann eine enorme Höhe erreichen. Daher sieht der Gesetzgeber in § 35b EStG vor, dass die Einkommensteuer - unter bestimmten Voraussetzungen - ein Stück weit gemindert werden darf. Die Vorschrift enthält allerdings eine wichtige zeitliche Komponente: Die Einkommensteuer wird nur gemindert, wenn die Einkünfte *"im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben."*

Für die Begünstigung gilt also maximal ein Fünf-Jahres-Zeitraum (Veranlagungszeitraum des Sterbejahres plus vier davorliegende Veranlagungszeiträume). Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass der fünfjährige Begünstigungszeitraum regelmäßig mit dem Tod des Erblassers beginnt. Er wird auch dann nicht verlängert und beginnt auch dann nicht später, wenn die tatsächliche Verfügungsgewalt über den Nachlass erst nach mehreren Jahren eingetreten ist (BFH-Urteil vom 28.11.2023, X R 20/21).

Der Kläger hatte unter anderem zwei Beteiligungen an Kommanditgesellschaften geerbt. Wegen einer nahezu sechs Jahre andauernden Erbenermittlung, einem langwierigen Erbscheinverfahren sowie personeller Engpässe im Nachlassgericht wurde der Erbschein, der den Kläger als Alleinerben auswies, erst nach sechs Jahren ausgestellt. Bis zur Erteilung des Erbscheins war der Kläger aufgrund der Bestellung eines Nachlass- und Verfahrenspflegers daran gehindert, über den Nachlass zu verfügen. Kurze Zeit nach Erteilung des Erbscheins veräußerte der Kläger die KG-Beteiligungen. Er machte in seiner Einkommensteuererklärung die Steuerermäßigung nach § 35b EStG geltend, die ihm jedoch nun auch vom BFH verwehrt wurde.

Begründung: Der fünfjährige Ermäßigungszeitraum des § 35b EStG muss zu einem klar definierten Zeitpunkt beginnen. Dies ist regelmäßig der Entstehungszeitpunkt der Erbschaftsteuer, meist also der Todestag des Erblassers oder der Erblasserin. Da es schon vom Wortlaut des § 35b Satz 1 EStG her auf ein Verschulden nicht ankommt, ist es vorliegend auch unerheblich, dass der Erbschein erst sechs Jahre nach dem Tod der Erblasserin erstellt worden ist und der Kläger erst nach Erteilung des Erbscheins die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, um die es geht, überhaupt erzielen konnte. Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn aufgrund der Begrenzung des Begünstigungszeitraums des § 35b Satz 1 EStG auf fünf Jahre zum einen der Erwerb der Beteiligungen mit Erbschaftsteuer und zum anderen ihre Veräußerung mit Einkommensteuer belastet wird. Weder ist der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt, noch ist eine etwaige verfassungsrechtlich zu beachtende Belastungsgrenze überschritten.

### **Krankheitskosten: Sind Kosten für Diätverpflegung bei Zöliakie abzugsfähig?**

Im Jahre 2021 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Mehraufwendungen für eine glutenfreie Diätverpflegung steuerlich nicht als außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 33 Abs. 2 Satz 3 EStG gelte dies auch für Sonderdiäten, die - wie zum Beispiel bei der Zöliakie - eine medikamentöse Behandlung ersetzen. Die Diätverpflegung trete in diesen Fällen nicht nur an die Stelle einer medikamentösen Behandlung, sondern auch an die Stelle üblicher Nahrungsmittel. Auf deren Verzehr und Beschaffung sind aber alle Steuerzahler angewiesen. Somit seien die entsprechenden Aufwendungen nicht außergewöhnlich (BFH-Beschluss vom 4.11.2021, VI R 48/18). Gegen die Entscheidung wurde nun aber Verfassungsbeschwerde erhoben. Diese ist beim Bundesverfassungsgericht unter dem Az. 2 BvR 1554/23 anhängig.

**Praxistipp:** Im Zusammenhang mit Krankheitskosten muss das Bundesverfassungsgericht auch klären, ob diese - wenn sie schon als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind - stets um die zumutbare Eigenbelastung zu kürzen sind. Der BFH hatte die Kürzung beispielsweise mit Beschluss vom 1.9.2021 (VI R 18/19) als zulässig erachtet. Neben dem oben erwähnten Verfahren unter dem Az. 2 BvR 1554/23 ist insoweit noch das Verfahren mit dem Az. 2 BvR 1579/22 in Karlsruhe anhängig.