

Im Juni 2023

KB 209/23

Sehr geehrte Damen und Herren,

der aktuelle Mandantenbrief greift wieder ein breites Spektrum praxisrelevanter Themen auf. Wir informieren Sie u.a. über private Veräußerungsgeschäfte, umsatzsteuerliche Fragen, den Alleinerziehenden-Entlastungsbetrag, Betriebsausgabepauschalen, die Nutzungsdauer von Gebäuden und Korrekturen bei der Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen.

Mit freundlicher Empfehlung

## **Klärung: Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kryptowährungen**

Obwohl Kryptowährungen bereits seit geraumer Zeit kursieren, war bislang strittig, ob und wie Gewinne aus dem Verkauf bzw. Tausch solcher Währungen besteuert werden. Die Hoffnung, dass derartige Gewinne steuerlich nicht erfasst werden können, hat der Bundesfinanzhof (BFH) jetzt jedoch zunichtegemacht. Diese Hoffnung beruhte im Wesentlichen darauf, dass Kryptowährungen – anders als etwa gebräuchliche Fremdwährungen – nicht als Wirtschaftsgüter anzusehen sind. Wenn es sich nicht um Wirtschaftsgüter handeln würde, wäre es nicht möglich, den Kauf und Verkauf bzw. den Tausch von Kryptowährungen binnen eines Jahres als privates Veräußerungsgeschäft im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einzustufen.

Das Verfahren vor dem BFH betraf einen Steuerpflichtigen, der Anfang 2017 über Bitcoin mit einem Wert von rund 22.600 € verfügt hatte. Im Laufe des Jahres 2017 tauschte er Bitcoin gegen Ethereum, Ethereum anschließend gegen Monero, Monero wiederum gegen Bitcoin, die dann gegen eine gängige Währung veräußert wurden. Unter Berücksichtigung aller Anschaffungskosten, Gebühren und Veräußerungserlösen wurde dadurch ein Gewinn von insgesamt knapp 3,44 Mio. € realisiert.

Dessen Steuerpflicht begründet der BFH im Wesentlichen wie folgt: Kryptowährungen

- sind Wirtschaftsgüter im Sinne von § 23 EStG. Sie stellen digitale Vermögenswerte dar, die bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Zahlungsmittel anzusehen sind, auch wenn es sich hierbei nicht um Geld bzw. um elektronisches Geld handelt.
- sind selbständig bewertbar und werthaltig, verfügen nach der Verkehrsanschauung über einen messbaren Wert und sind verkehrsfähig. Sie sind zumindest mittelbar mit Fremdwährungen vergleichbar.
- können einem Käufer als Eigentum zugerechnet werden, da der Erwerber mittels eines „Private Key“ darüber tatsächlich verfügen kann.
- werden angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, eine Fremdwährung oder gegen eine andere virtuelle Währung erworben werden.
- werden veräußert, wenn sie in Euro oder eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in eine andere virtuelle Währung umgetauscht werden.

Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne scheiterte auch nicht an dem vom Kläger vorgebrachten Vollzugsdefizit, also

darán, dass die Finanzverwaltung letztlich nicht dazu in der Lage ist, eine gleichmäßige Besteuerung von Gewinnen aus solchen Transaktionen sicherzustellen, was zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung führen könnte. Schließlich hat die Finanzverwaltung laut BFH schon heute die Möglichkeit, die für die Besteuerung erforderlichen Informationen durch Sammelauskunftersuchen von den Betreibern von Krypto-Handelsplattformen einzuholen.

### **Scheidung: Steuerpflichtige Veräußerung eines Anteils an Einfamilienhaus**

Wird eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren erworben und wieder verkauft, liegt ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Allerdings unterliegt der Gewinn aus der Veräußerung dann nicht der Besteuerung, wenn die Immobilie durchgängig zwischen Anschaffung und Veräußerung oder im Jahr der Veräußerung sowie in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Ebenfalls von der Besteuerung ausgenommen sind Fälle, in denen die Immobilie gegen den Willen des Eigentümers übertragen wird, etwa durch Enteignung oder Zwangsversteigerung.

Mit beiden Ausnahmen hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) jüngst im Fall geschiedener Eheleute auseinandergesetzt. Die Eheleute hatten Ende 2008 je zur Hälfte ein Einfamilienhaus erworben. Im Jahr 2015 war der Ehemann ausgezogen, das Haus wurde seither nur noch von der Ehefrau und dem gemeinsamen, minderjährigen Kind bewohnt. Die Ehe wurde im Jahr 2017 geschieden; im Zuge einer Scheidungsfolgenvereinbarung veräußerte der Ehemann seine Haushälfte an seine frühere Ehefrau.

Eine Zwangslage war im vorliegenden Fall nicht gegeben, obwohl die Ehefrau nachweislich mit der Einleitung eines Zwangsversteigerungsverfahrens gedroht hatte. Diese Zwangslage hatte der Ehemann jedoch letztlich abgewendet, indem er zur Vermeidung eines wirtschaftlichen Schadens durch die Zwangsversteigerung der Scheidungsfolgenvereinbarung zugestimmt hatte und so einen angemessenen Preis erzielen konnte.

Da der Ehemann bereits 2015 ausgezogen war, nutzte er das Haus nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken. Auch die Nutzung des Hauses durch den Sohn konnte ihm laut BFH nicht zugerechnet werden, weil dieser aufgrund seines Alters von neun Jahren noch nicht dazu in der Lage war, in der Haushälfte des Vaters einen eigenen Haushalt zu führen. Darüber hinaus war die Mitnutzung des Hauses durch die Ehefrau als schädlich anzusehen, denn diese nutzte nicht nur ihren ursprünglich erworbenen, sondern auch den nach der Scheidung gekauften Miteigentumsanteil zu Wohnzwecken. Eine „Teilung“ des Hauses ist insoweit nicht möglich.

Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken wäre einem Elternteil nur dann zuzurechnen, wenn es eine Immobilie einem volljährigen Kind unentgeltlich überlassen hätte, solange für dieses Kind ein Anspruch auf Kindergeld bzw. -freibetrag besteht.

### **Vorsteuerabzug: Kosten für Dachreparatur infolge unsachgemäßer Montage einer PV-Anlage**

Wird ein Gegenstand zu mehr als 90 % nichtunternehmer-

risch genutzt, kann er einem Unternehmen nicht zugeordnet werden, so dass die Vorsteuerbeträge in Zusammenhang mit der Anschaffung bzw. Unterhaltung des Gegenstands nicht abgezogen werden können. Auf diese Regelung stützte sich ein Finanzamt, nachdem der Betreiber einer bereits 2009 errichteten PV-Anlage im Jahr 2019 rund 26.500 € einschließlich Umsatzsteuer investieren musste, um das bei der unsachgemäßen Montage der PV-Anlage beschädigte Dach seines Wohnhauses reparieren zu lassen. Da die Dachfläche zu weniger als 10 % für die PV-Anlage genutzt wurde, darüber hinaus auf den privaten Wohnbereich entfiel, wurde der Vorsteuerabzug in voller Höhe versagt. Das FG Nürnberg schloss sich dem an.

Der dagegen gerichteten Revision hat der Bundesfinanzhof (BFH) stattgegeben und den Vorsteuerabzug zugelassen. Maßgebend für den Vorsteuerabzug ist laut BFH nicht nur die Verwendung der von dem Steuerpflichtigen bezogenen Reparaturleistung, sondern auch der ausschließliche Entstehungshintergrund für diese Leistung. Kosten stehen daher auch dann in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen, wenn sie ausschließlich durch diese Tätigkeit verursacht worden sind. Der Schaden wurde durch die unsachgemäße Montage der PV-Anlage verursacht, und die Reparatur beschränkte sich ausschließlich auf die Beseitigung dieses Schadens. Zudem führte die Reparatur nicht zu einem verbrauchsfähigen Vorteil für den Hauseigentümer. Auch die Zugehörigkeit des Dachs zum Privatvermögen schließt den Vorsteuerabzug nicht aus. Schließlich lässt die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug auch dann zu, wenn ein Fahrzeug des Privatvermögens anlässlich einer unternehmerisch veranlassten Fahrt durch einen Unfall beschädigt wird.

Die Entscheidung ist nach der Einführung eines Nullsteuersatzes für PV-Anlagen nicht nur für die Betreiber von PV-Anlagen mit einer Leistung von mehr als 30 kW, sondern auch für diejenigen von vor dem 1.1.2023 errichteten Anlagen relevant, die nicht von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht haben. Allerdings ist zu beachten, dass eine spätere Nutzungsänderung oder der Übergang zur Kleinunternehmerregelung zu einer Vorsteuerberichtigung führen kann.

### **Altersvorsorgebeträge: Verwendung zur Tilgung von Immobiliendarlehen**

Das im Rahmen eines Altersvorsorgevertrags (Riester-Vertrags) gebildete und geförderte Kapital kann nach § 92a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. zur Tilgung von Darlehen, die zur Finanzierung des Kaufs einer selbstgenutzten Immobilie aufgenommen wurden, verwendet werden, ohne dass dies Einfluss auf die bisherige Förderung hat. Nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg betrifft dies allerdings nur den Darlehensnehmer, nicht aber dessen Ehegatten, der lediglich eine selbstschuldnerische Bürgschaft übernommen hat. Auch die Belastung des Grundstücks mit einer Grundschuld rechtfertigt eine vorzeitige Entnahme des Kapitals nicht.

Die Entscheidung betrifft ein Ehepaar, das 1998 gemeinsam ein bebautes Grundstück erworben hatte. Zur Finanzierung hatte lediglich der Ehemann mehrere Darlehen aufgenommen. Die Ehefrau war seinerzeit nicht berufstätig, sie hatte jedoch selbstschuldnerische Bürgschaften übernommen. Die Bank hatte sich über Grundschulden abgesichert.

Sowohl Ehemann als auch Ehefrau hatten die Entnahme

des angesparten Kapitals zur Darlehenstilgung beantragt. Während dem Antrag des Ehemanns stattgegeben wurde, wurde derjenige der Ehefrau mit der Begründung abgelehnt, dass sie nicht Darlehensnehmerin sei. Die Bürgschaftsverpflichtung rechtfertigte die Entnahme nicht, da ein Bürge nur für eine fremde Schuld hafte. Auch durch die Belastung des gemeinsamen Grundstücks mit Grundschulden werde die Ehefrau nicht zur Darlehensnehmerin. Selbst der im Jahr 2021 erfolgte nachträgliche Schuldbeitritt der Ehefrau ändere an diesem Ergebnis nichts, da sie nicht in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie Darlehensnehmerin geworden sei.

Das Finanzgericht hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, weil eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung der Vorschrift angesichts des Regelungszwecks möglich sein könnte. Damit muss die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) abgewartet werden.

### **Alleinerziehende: Entlastungsbetrag trotz Aufnahme von Flüchtlingen**

Nach § 24b Abs. 1 Satz 1 EStG können alleinstehende Steuerpflichtige einen Entlastungsbetrag von der Summe der Einkünfte abziehen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht. Als alleinstehend gilt, wer nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Splitting-Verfahrens erfüllt oder verwitwet ist und keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bildet, sofern es sich dabei u.a. nicht um ein Kind handelt, für das ein Anspruch auf Kinderfreibetrag bzw. Kindergeld besteht.

Vor diesem Hintergrund hatte eine Alleinerziehende mit zwei Kindern in ihrer Steuererklärung einerseits den Entlastungsbetrag beantragt, andererseits Einkünfte aus der Vermietung von zwei Zimmern ihres 134 qm großen Einfamilienhauses an einen volljährigen Flüchtling aus Syrien sowie an dessen minderjährigen Bruder erklärt. Nach den Mietverträgen waren die Flüchtlinge berechtigt, die Küche, das Bad sowie das Wohnzimmer mitzubewohnen. Darauf gewährte das Finanzamt den Entlastungsbetrag nur für die Monate vor dem Einzug der Flüchtlinge, weil danach eine Haushaltsgemeinschaft mit einer volljährigen Person bestanden habe.

Der dagegen gerichteten Klage hat das FG Berlin-Brandenburg stattgegeben. Zwar war ab August 2016 eine volljährige Person in dem Haus der Steuerpflichtigen gemeldet, mit dieser hat jedoch keine Haushaltsgemeinschaft bestanden, weil

- die Flüchtlinge als Mieter in dem Haus wohnten, dafür entsprechend Miete zahlten, sich nicht an der Haushaltsführung beteiligten und nicht dazu verpflichtet waren, darüber hinaus finanziell etwas zum Haushalt beizusteuern;
- die gesetzliche Vermutung der Haushaltsgemeinschaft nicht auf die Aufnahme von Flüchtlingen als Mieter, sondern auf das auf einer persönlichen Beziehung beruhende Zusammenleben mit einer anderen Person – z.B. Freund oder Freundin – gerichtet ist, die sich typischerweise finanziell bzw. tatsächlich am Haushalt beteiligt;
- aus der Pflegeerlaubnis der Steuerpflichtigen für den minderjährigen Flüchtling nicht auf einen erweiterten gemeinsamen Haushalt mit dem volljährigen Bruder geschlossen werden kann.

In diesem Zusammenhang verweist das FG darauf, dass das BMF die Aufnahme von Flüchtlingen aus der Ukraine explizit als unschädlich für den Abzug des Entlastungsbetrags eingestuft hat, dies aber nicht Aufgabe der Finanzverwaltung, sondern die des – bisher insoweit untätig gebliebenen – Gesetzgebers sei.

### **Umsatzsteuer: Zeitpunkt für Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten**

Unternehmen mit einem Umsatz von nicht mehr als 600.000 €, nicht buchführungspflichtige Betriebe sowie Freiberufler können nach § 20 UStG beim Finanzamt beantragen, die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnen zu dürfen. Dies hat letztlich den Vorteil, dass Umsatzsteuer erst dann an das Finanzamt abgeführt werden muss, wenn der Kunde die entsprechende Rechnung bereits bezahlt hat. Denn die Umsatzsteuer entsteht bei der Berechnung nach vereinnahmten Entgelten erst mit Ablauf des Monats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Das ist laut Finanzverwaltung bei einer Überweisung im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Bankkonto der Fall.

Probleme können allerdings dann auftreten, wenn der Zeitpunkt der Wertstellung (Gutschrift) und der Zeitpunkt der Buchung auf dem Konto des Empfängers auseinanderfallen und unterschiedliche Monate bzw. Quartale und damit unterschiedliche Voranmeldungszeiträume betreffen. Bei solchen Sachverhalten ist nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg auf den Zeitpunkt der Buchung abzustellen, weil das Geld dem Empfänger vor diesem Zeitpunkt rein buchungstechnisch noch nicht ersichtlich zugeflossen und zumindest faktisch nicht verfügbar ist. Die zivilrechtliche Regelung, nach der eine Bank dazu verpflichtet ist, den Zahlungsbetrag dem Empfänger unverzüglich verfügbar zu machen, nachdem er bei der Bank eingegangen ist, ändere daran nichts, weil dadurch nur die Verpflichtung der Bank geregelt werde, dies aber keinen Einfluss auf die tatsächliche Verfügungsmacht des Empfängers habe.

Da hierzu bislang keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorliegt, hat das FG die Revision zugelassen; diese wurde vom Finanzamt eingelegt. Der Bundesfinanzhof (BFH) muss nun entscheiden, ob ein Freiberufler am 31.12.2019 gutgeschriebene, aber erst am 2.1.2020 gebuchte Umsätze in Höhe von 30.442,00 € im Jahr 2019 oder im Jahr 2020 versteuern muss.

### **Erhöhung: Betriebsausgabenpauschale für schriftstellerische und weitere Tätigkeiten**

Wer hauptberuflich eine selbständige schriftstellerische oder journalistische Tätigkeit oder nebenberuflich eine wissenschaftliche, künstlerische oder journalistische Tätigkeit ausübt, hat ein Wahlrecht, die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben oder eine von der Finanzverwaltung in H 18.2 der Einkommensteuerhinweise geregelte Pauschale abzusetzen. Letztere wurde infolge des gestiegenen Preisniveaus ab dem Jahr 2023 wie folgt erhöht:

- Bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit können 30 % der Betriebs-einnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens aber 3.600 € jährlich abgesetzt werden.
- Bei den genannten Nebentätigkeiten, zu denen auch Vortrags-, Lehr- und Prüfungstätigkeiten rechnen, können

25 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens aber 900 € jährlich abgesetzt werden. Werden mehrere derartige Tätigkeiten ausgeübt, gilt die Pauschale für sämtliche Nebentätigkeiten.

### **Abschreibung: Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer von Gebäuden**

Im Anschluss an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sowie die mit dem Jahressteuergesetz 2022 geplante, aber nicht umgesetzte Streichung von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG, der die Möglichkeit des Nachweises einer kürzeren als der gesetzlich vorgesehenen Nutzungsdauer eines vermieteten oder betrieblich genutzten Gebäudes eröffnet, hat die Finanzverwaltung ausführlich zu diesem Thema Stellung genommen.

Hervorzuheben sind vor allem die folgenden Ausführungen des BMF zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch Sachverständigengutachten, da diese überwiegend im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH stehen und diese letztlich aushebeln:

- Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer muss durch ein Gutachten, insbesondere eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, geführt werden.
- Im Rahmen des Nachweises ist der Zustand des Gebäudes in seinen die Nutzungsdauer bestimmenden Elementen (Tragstruktur des Bauwerks) darzustellen und begründet darzulegen, weshalb am Ende der geltend gemachten (kürzeren) Nutzungsdauer voraussichtlich keine wirtschaftlich sinnvolle (anderweitige) Nachfolgenutzung mehr möglich ist und kein Restwert mehr vorhanden ist. Ein Bausubstanzgutachten ist nicht zwingend erforderlich, kann aber hilfreiche Anhaltspunkte zur Beurteilung des Einzelfalls enthalten.
- Die Übernahme der Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten ist nicht als Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer geeignet. Auch der alleinige Verweis auf die Modellansätze für die Gesamtnutzungsdauer in Verbindung mit dem Modell zur Ermittlung der Restnutzungsdauer bei Modernisierungen nach Anlage 1 und 2 der ImmoWertV reicht nicht aus. Der Gutachtenzweck muss sich ausdrücklich auf den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer richten und zwingend die maßgeblichen Determinanten berücksichtigen. Hierbei sind auch eine mögliche Nachfolgenutzung des Gebäudes und deren Auswirkung auf die Nutzungsdauer einzubeziehen. Rest- und Gesamtnutzungsdauer nach der ImmoWertV entsprechen nicht der tatsächlichen Gesamt- bzw. Restnutzungsdauer eines einzelnen Gebäudes, sondern sind Modellansätze, die nur im Gesamtkontext einer Verkehrswertermittlung zu sachgerechten Ergebnissen führen. Die isolierte Verwendung dieser Modelle bzw. Modellansätze bzw. der Anlagen zur

ImmoWertV für Zwecke des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer ist nicht sachgerecht.

### **Korrektur: Fehler des Finanzamts bei Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen**

Maßnahmen zur energetischen Sanierung selbst genutzter Immobilien werden durch die Steuerermäßigung nach § 35c EStG gefördert. Die Förderung beläuft sich im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und im Folgejahr auf jeweils 7 % der Aufwendungen, maximal aber jeweils 14.000 €, im dritten Jahr auf 6 % der Aufwendungen, maximal aber 12.000 €. Die Förderung beträgt somit höchstens 40.000 €.

Ist dem Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung für das erste Jahr der Förderung ein Fehler bei der Berechnung der Steuerermäßigung unterlaufen, der zu einem zu hohen Förderbetrag geführt hat und kann der entsprechende Steuerbescheid nicht mehr amtsseitig geändert werden, erfolgt die Korrektur nach einem Beschluss der Finanzverwaltung durch Minderung des Förderhöchstbetrags für die Folgejahre.

Auslöser für diesen Beschluss war die Förderung einer im jeweils hälftigen Miteigentum von zwei Steuerpflichtigen stehenden Immobilie, die für insgesamt 200.000 € energetisch saniert worden war. Einem der Miteigentümer war für das erste Jahr eine Förderung von 14.000 € gewährt worden, obwohl ihm aufgrund seines Miteigentumsanteils nur eine Förderung von 7.000 € zugestanden hätte. Für die beiden Folgejahre ergibt sich daher nur noch eine Steuerermäßigung von insgesamt 6.000 €. Wie sich diese auf die beiden Folgejahre verteilt, hat die Finanzverwaltung allerdings offengelassen.

### **Nachtrag: Werbungskostenabzug nur nach abgeschlossener Erstausbildung**

Wie bereits im Mandantenbrief 206/22 berichtet, können Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung nur als Sonderausgaben bis zu 6.000 € pro Kalenderjahr geltend gemacht werden. Der Abzug als vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben ist allein im Fall einer Zweitausbildung zulässig, der eine formell abgeschlossene erste Berufsausbildung vorangegangen ist.

Dies gilt laut Bundesfinanzhof (BFH), der damit das seinerzeit vorgestellte Urteil des Niedersächsischen FG bestätigt, auch dann, wenn der Erstausbildung eine langjährige gewerbliche Tätigkeit vorausgegangen ist. Eine Berufsausbildung als Erstausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 Satz 1 EStG liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Minstdauer von zwölf Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wurde. Diese Voraussetzung wird auch nicht dadurch erfüllt, dass ein mehrmonatiges Praktikum in der Branche, in der die spätere gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wurde, absolviert wurde. Die Kosten für die Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer konnten daher nur begrenzt als Sonderausgaben abgesetzt werden.