



Finanzbehörde Hamburg

- Steuerverwaltung -

Fach-Info

Abteilungen 51 • 52 • 53

O 1000 - 2019/001 - 52

15.05.2019

Abgabenordnung

1. § 180 Abs. 2 AO - Einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei sogenannten Mietpools *2
2. § 357 AO - Auslegung eines Einspruchs gegen einen Sammelbescheid;3
Hier: ESt-Bescheid mit gleichzeitiger Zinsfestsetzung nach § 233a AO *3

Einkommensteuer

3. § 4 Abs. 4a EStG – Betriebsbezogene Berechnung von nicht abziehbaren Schuldzinsen bei Vorliegen eines körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisses * 3
5. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG - Sonderausgabenabzug für im Rahmen einer Unterhaltsverpflichtung getragene Basiskranken- und Pflegeversicherungsbeiträge eines Kindes bei den Eltern nach § 10 Absatz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG; BFH-Urteil vom 13.3.2018 – X R 25/15 – BStBl 2019 II, Seite 191) *4
6. § 21 EStG - Vermietung eines Arbeitszimmers oder einer als Homeoffice genutzten Wohnung an den Arbeitgeber; überarbeitetes BMF-Schreiben vom 18.04.2019 *5
7. § 33 Abs. 1 EStG - Unbegrenzte Berücksichtigung von behinderungsbedingten Fahrzeugkosten als außergewöhnliche Belastungen aufgrund außergewöhnlicher Umstände und behinderungsgerechter Umbau eines Kraftfahrzeuges *5

* Diese Beiträge werden der Steuerberaterkammer und dem Steuerberaterverband Hamburg bekannt gegeben.

Abgabenordnung

1. § 180 Abs. 2 AO - Einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei sogenannten Mietpools *

Ein Mietpool ist ein Zusammenschluss mehrerer Wohnungseigentümer zu einer Mietpoolgemeinschaft. Sinn und Zweck eines Mietpools ist die optimierte Bewirtschaftung des Objektes und die gleichmäßige Verteilung des Risikos von Mietausfällen auf alle Teilnehmer. Die Besonderheit eines Mietpools liegt darin, dass dem einzelnen Miteigentümer der Mietzins für die von ihm vermietete Wohnung nicht unmittelbar zufließt, sondern dass sämtliche Einnahmen in einen gemeinsamen Pool – in der Regel auf ein Treuhandkonto – fließen und anschließend (ggf. nach Abzug von Kosten) an die Eigentümer verteilt werden. Dazu wird bei Gründung des Mietpools ein Vertrag geschlossen. Dieser regelt, nach welchem Schlüssel die Mieteinnahmen an die Eigentümer ausgekehrt werden und welche Aufwendungen der Pool trägt. Die Mietverträge werden jedoch weiterhin von den Eigentümern selbst oder in deren Auftrag geschlossen. Die einzelnen Eigentümer tragen weiterhin die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis. Eine gemeinsame Einkunftsquelle liegt bei einem Mietpool demzufolge nicht vor. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind den einzelnen Eigentümern getrennt zuzurechnen.

Eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO kommt bei einem Mietpool, mangels einer gemeinschaftlichen Einkunftserzielung, nicht in Betracht. Eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO ist unter den im BMF-Schreiben vom 02.05.2001 (BStBl I 2001 S. 256) genannten Voraussetzungen zulässig (siehe [Fach-Info 2/2009, Beitrag 13](#)). Es handelt sich hierbei um Teilfeststellungen. Der Umfang der Feststellungen bezieht sich nach den Ausführungen des BMF in der Regel nur auf die Besteuerungsgrundlagen, die sich aus dem vertraglichen Gesamtaufwand ergeben. Je nach Gestaltung des Mietpoolvertrages können z.B. Garantiemieten, Rücklagen, gemeinschaftliche Modernisierungsmaßnahmen sowie Betriebs- und Verwaltungskosten Teil der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 2 AO sein. Zusätzlich sind beim Wohnsitz-FA ggf. weitere Werbungskosten zu berücksichtigen (z.B. AfA oder Schuldzinsen), soweit diese Kosten nicht Bestandteil der gesonderten und einheitlichen Feststellung sind.

Das Feststellungs-FA übersendet dem Wohnsitz-FA eine ESt 4 B-Mitteilung, die in der Regel als einzigen Betrag die Summe der diesem Beteiligten zuzurechnenden (Teil-)Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung enthält. Eine Aufschlüsselung der Berechnungsgrundlagen gibt es oft nicht. Folglich kann das Wohnsitz-FA nicht ohne weiteres erkennen, ob zusätzlich erklärte Werbungskosten des Steuerpflichtigen eventuell bereits in der Feststellungsmitteilung enthalten sind. Es ist, in gleichem Umfang wie bei einem Einzelobjekt zu Vermietung und Verpachtung, Aufgabe des Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass seine geltend gemachten Positionen nicht der Bindungswirkung der Feststellungsmitteilung unterliegen. Als Nachweis kommen in der Regel die individuellen Vereinbarungen des Mietpools und die vom Verwalter zu erteilende Abrechnung in Betracht. Aus dieser lässt sich meistens bereits genau ersehen, welche Einnahmen und Werbungskosten dem Beteiligten über den Mietpool zugerechnet werden. Ggf. ist in Zweifelsfällen Kontakt mit dem Feststellungs-FA aufzunehmen. In manchen Fällen enthalten ESt 4 B-Mitteilungen entsprechende Erläuterungen:

Erläuterungen

Mit dieser Feststellung werden nur die von dem Mietpool verwalteten Einnahmen und Ausgaben erfasst. Hierzu gehören die Garantiemieten, Rücklagen, Reparaturaufwendungen sowie Betriebs- u. Verwaltungskosten. Sonderwerbungskosten, wie z.B. Darlehenszinsen und Abschreibungen, werden nicht in die Feststellung einbezogen.

Az.: S 0361 - 2019/003 - 51

2. § 357 AO - Auslegung eines Einspruchs gegen einen Sammelbescheid; Hier: ESt-Bescheid mit gleichzeitiger Zinsfestsetzung nach § 233a AO *

Beim BFH ist unter dem Az. IX R 4/19 (Vorinstanz FG Berlin-Brandenburg, Urteil 3 K 3210/18 vom 23.1.2019) ein Revisionsverfahren anhängig, bei dem streitig ist, ob ein ausdrücklich gegen den „Bescheid für Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag“ (Überschrift des Bescheids im Streitfall) eingelegter - innerhalb der Einspruchsfrist aber noch nicht begründeter - Einspruch auch das Einspruchsverfahren gegen die gleichzeitig ergangene Zinsfestsetzung nach § 233a AO eröffnet. Im Streitfall wurden nach Ablauf der Einspruchsfrist zunächst nur Einwendungen gegen die ESt-Festsetzung geltend gemacht und erst nach weiterem Austausch von Schriftwechsel auch Einwendungen gegen die Zinsfestsetzung vorgetragen. Der Bescheid enthielt die Rechtsbehelfsbelehrung „Die Festsetzung der Einkommensteuer, der Zinsen und des Solidaritätszuschlags kann mit dem Einspruch angefochten werden“. Der Kläger war bis zur Klageerhebung nicht steuerlich vertreten.

Das FG gab der Klage statt mit der Begründung, der BFH habe zur Bedeutung späterer Einspruchsbegründungen für die Auslegung einer Einspruchsschrift noch nicht Stellung genommen und bei einem zunächst nur zur Fristwahrung eingelegten Einspruch müssten im Interesse einer rechtsschutzgewährenden Auslegung zunächst alle Verwaltungsakte im Sammelbescheid als angefochten angesehen werden. Das FG ließ die Revision zur Fortbildung des Rechts zu.

Soweit sich steuerlich nicht beratene Einspruchsführer in Fällen zu Sammelbescheiden auf das Revisionsverfahren IX R 4/19 beziehen, ruhen Einspruchsverfahren kraft Gesetzes, soweit die Festsetzung nicht nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO vorläufig ergangen ist (§ 363 Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz AO).

Für die spezielle Frage, ob auch das Einspruchsverfahren gegen den Zinsbescheid eröffnet ist, kommt für Einsprüche gegen ab Rechenstermin 2.5.2019 erstellte Bescheide (Programmeinsatz der Vorläufigkeit für Zinsbescheide) eine Verfahrensruhe deshalb nur noch dann in Betracht, wenn die angefochtene Zinsfestsetzung nicht bereits vollen Umfangs vorläufig ist und somit der Rechtsschutz durch den Vorläufigkeitsvermerk gewahrt ist oder wenn der Einspruch zur Gewährung von Aussetzung der Vollziehung eingelegt wurde (vgl. AEAO zu § 350, Nr. 6 letzter Absatz).

Az.: S 0622 - 2019/001 - 51

Einkommensteuer

3. § 4 Abs. 4a EStG – Betriebsbezogene Berechnung von nicht abziehbaren Schuldzinsen bei Vorliegen eines körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisses *

Die Regelung des § 4 Absatz 4a EStG ist eine betriebsbezogene Gewinnhinzurechnung (siehe BMF-Schreiben vom 02.11.2018; BStBl I 2018, 1207; Rdnr. 27).

Das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Eine konzernbezogene Betrachtungsweise ist nicht vorgesehen. Organträger und Organgesellschaft bleiben zivilrechtlich und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger und ermitteln ihr jeweiliges Einkommen selbständig (BFH vom 23.01.2002; BStBl. 2003 II, S. 9). Erst danach ist das Einkommen der Organgesellschaft nach § 14 KStG dem Organträger zuzurechnen. Daraus folgt, dass sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft eigenständige Gewinnermittlungssubjekte und damit eigenständiger Betrieb i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG sind (FG Köln vom 12.12.2018, 12 K 2317/16). Ein abgeführter Gewinn der Organgesellschaft ist beim Organträger in die Bemessungsgrundlage für § 4 Abs. 4a EStG nicht einzubeziehen, so dass eine Entnahme dieses Gewinnes beim Organträger ggf. zu nicht abziehbaren Schuldzinsen führt.

Hinweis: § 4 Absatz 4a EStG ist bei Kapitalgesellschaften und somit auch bei Organgesellschaften nicht anzuwenden (R 8.1 Abs. 1 KStR 2015).

Beispiel:

Zwischen der A-KG und der B-GmbH besteht eine körperschaftsteuerliche Organschaft. Die B-GmbH (Organgesellschaft) führt einen Gewinn i.H.v. 8.000.000 € an die A-KG (Organträger) ab. Der Gewinn der A-KG aus eigenem Gewerbebetrieb beträgt 2.000.000 €. Die Gesellschafter der A-KG entnehmen 10.000.000 €. Einlagen wurden nicht geleistet. Die Zinszahlungen der A-KG betragen

500.000 € (keine Schuldzinsen aus Investitionsdarlehen). Die Über- bzw. Unterentnahmen und der kumulierte Entnahmenüberschuss der vorangegangenen Wj. betragen jeweils 0 €.

Lösung für die A-KG:

Zur einfacheren Darstellung wird die Berechnung nicht gesellschafterbezogen dargestellt (siehe Rdnrn. 27 ff. im BMF-Schreiben a. a. O).

1. Berechnung der Überentnahme:

Entnahmen des Wirtschaftsjahres		10.000.000 €
./. Einlagen des Wirtschaftsjahres	./.	0 €
./. Gewinn des Wirtschaftsjahres (ohne Ergebnisübernahme von der Organgesellschaft)	./.	2.000.000 €
= Überentnahme des Wirtschaftsjahres	=	8.000.000 €
+ Überentnahme aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren	+	0 €
= Kumulierte Überentnahme	=	8.000.000 €

2. Berechnung des Entnahmenüberschusses:

Entnahmen des Wirtschaftsjahres		10.000.000 €
./. Einlagen des Wirtschaftsjahres	./.	0 €
+ Kumulierter Entnahmenüberschuss der vorangegangenen Wirtschaftsjahre	+	0 €
= kumulierter Entnahmenüberschuss	=	10.000.000 €

3. **Hinzurechnungsbetrag:**

6 % auf 8.000.000 € (da kumulierte Überentnahme niedriger als kumulierter Entnahmenüberschuss)	=	480.000 €
---	---	-----------

4. **Berechnung des Höchstbetrages:**

Tatsächlich angefallene Schuldzinsen		500.000 €
./. Kürzungsbetrag	./.	2.050 €
= Höchstbetrag	=	497.950 €

5. Da der Hinzurechnungsbetrag den Höchstbetrag nicht übersteigt, ist er **in voller Höhe von 480.000 € dem Gewinn hinzuzurechnen.**

Ich bitte darum, die o.g. Grundsätze zu beachten und auf alle noch offenen bzw. änderbaren Fälle anzuwenden. Soweit Berechnungsgrundlagen fehlen (z.B. Entnahmen/Einlagen), sind diese anzufordern.

z.: S 2144 - 2019/005 - 52

5. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG - Sonderausgabenabzug für im Rahmen einer Unterhaltsverpflichtung getragene Basiskranken- und Pflegeversicherungsbeiträge eines Kindes bei den Eltern nach § 10 Absatz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG; BFH-Urteil vom 13.3.2018 – X R 25/15 – BStBl 2019 II, Seite 191) *

Im Fach-Info 1/2016 wurde unter 4. über das anhängige BFH-Verfahren X R 25/15 berichtet.

Der BFH hat mit Urteil vom 13. März 2018 entschieden, dass die Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG, nach der die Eltern die von Ihnen getragenen Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherungsbeiträge eines unterhaltsberechtigten Kindes (Kind ist VN) im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigen können, auch dann gelte, wenn das Kind erwerbstätig sei und der Arbeitgeber die Beiträge unmittelbar vom Lohn des Kindes einbehalten habe. Nach

Auffassung des BFH ist aber Voraussetzung für den Steuerabzug, dass die Eltern die Beiträge des Kindes tatsächlich gezahlt oder erstattet, d.h. in Form von Barunterhalt getragen haben. Eine Leistung in Form von Sachunterhalt reiche hingegen nicht aus.

In Bezug auf die Anspruchsvoraussetzungen (Unterhaltsverpflichtung / wirtschaftliche Belastung der Eltern) steht das Urteil zwar im Einklang mit der bestehenden Verwaltungsauffassung (vgl. Rz. 81 des BMF-Schreibens vom 24.5.2017, Anhang 1a II EStH 2018, R 10.4 EStR), jedoch legt der BFH die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG deutlich enger aus.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder **ist das BFH-Urteil vom 13.3.2018** lediglich in Bezug auf die in der Entscheidung aufgestellten Grundsätze, **nicht aber hinsichtlich der laut Urteilsbegründung enger ausgestalteten Anforderungen zur Umsetzung dieser Grundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.**

D.h., Unterhaltsbedürftigkeit des Kindes und tatsächliche Tragung der Beiträge durch Zahlung sind auch weiterhin nicht zu prüfen. Rz. 81 des BMF-Schreibens vom 24.5.2017 sowie R 10.4 EStR bleiben von der BFH-Entscheidung unberührt und sind weiterhin anzuwenden.

Das entsprechende BMF-Schreiben vom 3.4.2019 werde ich ins AIS einstellen. Die Bearbeitung entsprechender Einsprüche kann wieder aufgenommen werden.

Az.: S 2221 - 2012/015 - 52

6. § 21 EStG - Vermietung eines Arbeitszimmers oder einer als Homeoffice genutzten Wohnung an den Arbeitgeber; überarbeitetes BMF-Schreiben vom 18.04.2019 *

Der BFH hat mit Urteil vom 17. April 2018 - IX R 9/17 (BStBl 2019 II S. xx) - entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der seine Einliegerwohnung als Homeoffice an seinen Arbeitgeber für dessen betriebliche Zwecke vermietet, Werbungskosten nur geltend machen kann, wenn die erforderliche Überschusserzielungsabsicht belegt wird. Die typisierende Vermutung der Überschusserzielungsabsicht gilt nur für die Vermietung von Wohnungen, nicht für die Vermietung von Gewerbeimmobilien.

Gewerbeimmobilien sind – in Abgrenzung zu einer Wohnung – alle Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen. Zu diesen Immobilien ist lt. BFH auch die Vermietung von Räumlichkeiten des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber zur Nutzung als Homeoffice zu dessen betrieblichen Zwecken zu zählen.

Bei der Vermietung von Wohnraum eines Arbeitszimmers oder einer als Homeoffice genutzten Wohnung an den Arbeitgeber zu dessen betrieblichen Zwecken ist somit die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine objektbezogene Überschussprognose zu überprüfen, soweit die Leistungen des Arbeitgebers § 21 EStG zuzuordnen sind.

Das BMF-Schreiben findet auf alle offenen Fälle Anwendung. Es wird jedoch für vor dem 01.01.2019 abgeschlossene Mietverträge nicht beanstandet, wenn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG unverändert eine Einkünfteerzielungsabsicht typisierend angenommen wird.

Az.: S 2253 - 2018/008 - 52

7. § 33 Abs. 1 EStG - Unbegrenzte Berücksichtigung von behinderungsbedingten Fahrzeugkosten als außergewöhnliche Belastungen aufgrund außergewöhnlicher Umstände und behinderungsgerechter Umbau eines Kraftfahrzeuges *

Im Fach-Info 6/2016 hatte ich über das vor dem BFH geführte Verfahren **VI R 28/16** berichtet. In einem besonders schweren Fall körperlicher Einschränkungen hatte das Finanzgericht Hessen mit Urteil vom 23.06.2016 – 6 K 2397/12 – zu Gunsten eines Steuerpflichtigen entschieden, dass behinderungsbedingte Fahrzeugkosten unbegrenzt als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien. Im Urteilsfall lagen zu den im Schwerbehindertenausweis aufgeführten Merkzeichen G, aG, H und RF noch weitere erhebliche Beeinträchtigungen vor.

Die seitens des Finanzamts eingelegte Revision hatte Erfolg. Der BFH stellte mit Urteil vom 21.11.2018 hierzu fest, dass die seitens des Klägers geltend gemachten tatsächlichen Kosten je gefahrenen Kilometer von 0,77 € die durchschnittlichen Kosten eines Fahrzeugs der Mittelklasse, die laut Schwacke bei rund 0,60 € liegen, nicht wesentlich überschreiten. Es sei insoweit sachgerecht, auch hier den allgemeingültigen Pauschbetrag von 0,30 € anzusetzen.

Der BFH stellte zudem fest, dass Aufwendungen für den behinderungsgerechten Umbau des Kraftfahrzeuges nicht auf die Nutzungsdauer zu verteilen sind, sondern im Veranlagungszeitraum der Zahlung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33 EStG abziehbar sind.

Die Bearbeitung etwaiger diesbezüglich ruhender Einspruchsverfahren kann nunmehr aufgenommen werden.

Az.: S 2284 - 2016/013 - 52