

## **Mandanteninformation Dezember 2023**

### **Inhalt:**

#### **Arbeitsrecht**

1. Betriebsrat darf Schwerbehinderung Beschäftigter erfragen
2. 3 Europaletten mitgenommen: Kündigung unwirksam

#### **GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer**

1. Wie können die Aufwendungen für die Überlassung von Ferienimmobilien geltend gemacht werden?

#### **Kapitalanlage und Versicherung**

1. Kapitalvermögen: Stellt der Ausfall eines Gesellschafterdarlehens einen Verlust dar?

#### **Land- und Forstwirtschaft**

1. Ist die Höhe der Säumniszuschlag ab 2019 verfassungsgemäß?

#### **Lohn und Gehalt**

1. Zur Berechnung des Grundlohns bei steuerfreien Zuschlägen

#### **Sonstige Steuern**

1. Familienheim: Umfang der Steuerbegünstigung bei mehreren Grundstücken
2. Steuerfreie Wertverschiebungen: Schenkungsteuer
3. Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags

#### **Steuerrecht Arbeitnehmer**

1. Grenzüberschreitend tätige Berufskraftfahrer: Wird der Arbeitslohn aufgeteilt?
2. Wo liegt die erste Tätigkeitsstätte eines angestellten Bauleiters?

#### **Steuerrecht Privatvermögen**

1. Elektronischer Einspruch: Was muss in der Rechtsbehelfsbelehrung stehen?
2. Sind die Kosten einer Unterbringung in einer Wohngemeinschaft abziehbar?

3. Vermögende Tante im Pflegeheim: Sind die Kosten abziehbar?

### Steuerrecht Unternehmer

1. Betriebsausgabenabzug für die Anschaffung eines Sportwagens verboten
2. Gewerbliche Beteiligung einer vermögensverwaltenden GbR
3. Golfturnier als Veranstaltung für vermögende Privatkunden: Pauschalversteuerung möglich?
4. Steuerliches Einlagekonto: vergessener Zugang zur Kapitalrücklage
5. Was bedeutet "persönliches Erscheinen" vor Gericht?
6. Zum Zeitpunkt der Vereinnahmung bei Überweisungen

### Vereine

1. Handgeldzahlungen anlässlich des Vertragsabschlusses abziehbar?

## 1. Arbeitsrecht

### 1. Betriebsrat darf Schwerbehinderung Beschäftigter erfragen

**Ein Betriebsrat darf Auskunft über die Zahl der schwerbehinderten Beschäftigten im Betrieb sowie deren konkrete Namen verlangen. Anders könne der Betriebsrat seine Aufgaben nicht wahrnehmen.**

#### Hintergrund

Im konkreten Fall verlangte der Betriebsrat eines Entsorgungsunternehmens vom Arbeitgeber die Herausgabe einer Kopie des gem. § 163 Abs. 1 SGB IX zu führenden Verzeichnisses aller schwerbehinderten oder ihnen gleich gestellten Mitarbeitenden, mit Namen, Geburtstag, Anschrift und Grad der Behinderung. Der Hintergrund: Er plante die Wahl einer Schwerbehindertenvertretung, da eine solche im Betrieb bis dato nicht existierte. Zudem benötige er die Angaben, um seine zahlreichen Überwachungs- und Kontrollaufgaben wahrzunehmen. Dazu gehört beispielsweise zu überprüfen, ob der Arbeitgeber seine Pflichten zum Schutz von schwerbehinderten Beschäftigten wie der Förderung, einer behindertengerechten Ausstattung der Arbeitsplätze oder der Möglichkeit, die Arbeitszeit zu verkürzen, nachkommt.

Der Arbeitgeber verweigerte dem Betriebsrat die Weitergabe der Namen der im Betrieb beschäftigten Schwerbehinderten sowie gleichgestellten Menschen. Er gab ihm nur die Auskunft, dass der Schwellenwert für die Wahl einer Schwerbehindertenvertretung im Betrieb erreicht sei. Dabei berief er sich darauf, dass es sich bei den Angaben um hochsensible Gesundheitsdaten handele, die dem Datenschutz unterliegen. Diese dürften nur mit der Einwilligung der Beschäftigten weitergegeben werden, was einige - insbesondere leitende Angestellte - verweigert hätten. Zudem erfordere nicht jede Schwerbehinderung ein Handeln des Betriebsrats. Der Betriebsrat war anderer Auffassung und verwies zudem darauf, dass er ein "Datenschutzkonzept" ausgearbeitet habe.

## Entscheidung

Das Bundesarbeitsgericht bestätigte den Anspruch des Betriebsrats nach § 80 Abs. 2 Satz 1 BetrVG. Der Arbeitgeber sei verpflichtet, den Betriebsrat über die schwerbehinderten und ihnen gleich gestellten Mitarbeitenden im Betrieb zu unterrichten. Datenschutzrechtliche Erwägungen stünden dem Anspruch nicht entgegen, der entsprechende Bezug zu Aufgaben des Betriebsrats sei gegeben, stellte das Gericht fest.

Der Anspruch folge allerdings nicht aus der Aufgabe des Betriebsrats, auf die Wahl einer Schwerbehindertenvertretung hinzuwirken. Denn tatsächlich wurde in der Zwischenzeit eine Schwerbehindertenvertretung gewählt. Dem Betriebsrat stehe dieser Anspruch aber aufgrund seiner Förder- und Überwachungsaufgaben nach § 80 Abs. 1 Nr. 4 BetrVG i. V. m. § 176 Satz 1 und Satz 2 HS. 1 SGB IX zu. Mit diesen solle der Schutz der schwerbehinderten und ihnen gleichgestellten behinderten Menschen im Betrieb verstärkt und die Erfüllung der dem Gesetzgeber zugunsten dieser Personen obliegenden Verpflichtungen sichergestellt werden.

Dabei gelte dies gegenüber allen schwerbehinderten Beschäftigten. Es bestehe kein Unterschied nach der Art der Beschäftigung, sodass auch leitende Angestellte darunterfielen.

Aus praktischer Sicht ist es laut BAG auch zwingend erforderlich, dass der Betriebsrat die Namen aller dem Arbeitgeber bekannten schwerbehinderten (und ihnen gleichgestellten) Beschäftigten im Betrieb kennt. Nur dann könne er überwachen, ob diese ihre Fähigkeiten und Kenntnisse im Rahmen ihrer Beschäftigung möglichst voll verwerten und weiterentwickeln könnten, ob ihre Arbeitsplätze mit den erforderlichen Hilfsmitteln ausgestattet seien und ob wegen Art oder Schwere ihrer Behinderung eine kürzere Arbeitszeit für sie notwendig sei.

Deutlich machte das Gericht zudem, dass der Auskunftsanspruch des Betriebsrats entgegen der Ansicht des Arbeitgebers nicht vom Einverständnis der schwerbehinderten Beschäftigten abhängen. Der Wortlaut des Gesetzes enthalte keine derartige Einschränkung, zudem diene der Auskunftsanspruch des Betriebsrates und die Wahrnehmung seiner Aufgaben der ordnungsgemäßen Umsetzung der Normen und stehe nicht zur Disposition der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer.

Der Anspruch war auch nicht aus Gründen des Datenschutzes ausgeschlossen, entschied das BAG. Die Weitergabe der Daten an den Betriebsrat sei nach § 26 Abs. 3 i. V. m. § 22 Abs. 2 BDSG zulässig. Danach ist - abweichend von Art. 9 Abs. 1 DSGVO - die Verarbeitung auch sensibler personenbezogener Daten in Ausnahmefällen für Zwecke des Beschäftigungsverhältnisses zulässig.

Nach Auffassung des Bundesarbeitsgerichts bildet die Norm eine rechtliche Grundlage für diese Datenverarbeitung, soweit sie die Verarbeitung personenbezogener Daten von Beschäftigten regelt, die nötig sei, um ein gesetzlich verbrieftes Recht des Betriebsrats zu erfüllen.

## 2. 3 Europaletten mitgenommen: Kündigung unwirksam

## **Weil ein Produktionsleiter aus dem Lager 3 Europaletten als Brennholz mitgenommen hatte, kündigte der Arbeitgeber ihm fristlos. Diese Kündigung war unwirksam.**

### **Hintergrund**

Der Arbeitnehmer ist seit 2010 als Produktionsleiter beschäftigt. Das Unternehmen produziert Kabelsysteme für die Bereiche Medizin, Industrie- und Wehrtechnik. Im März 2022 erhielten alle Beschäftigten die Information, dass das Lager ausgemistet werde. Der Arbeitgeber teilte mit, dass geplant sei, am 18. 3.2022 zahlreiche Plastikboxen und Kisten zur freien Mitnahme bereitzustellen. An diesem Tag ließ der Arbeitnehmer 3 Holzpaletten abtransportieren, die später als Brennholz für das Osterfeuer dienten, das der örtliche Fußballverein veranstaltete. Darauf kündigte der Arbeitgeber ihm Ende März fristlos.

Der Arbeitnehmer wehrte sich im Personalgespräch gegen den Vorwurf des Diebstahls mit dem Argument, dass es sich bei den 3 Paletten um wertlosen Schrott gehandelt habe. Auch der Betriebsrat sah die fristlose Kündigung kritisch, da es im Betrieb seit jeher üblich sei, dass Einweg-Paletten und beschädigte Paletten als Brennholz mit nach Hause genommen werden durften. Der Arbeitgeber bestand jedoch darauf, dass es neuwertige Paletten gewesen seien und der Arbeitnehmer einen schwerwiegenden Compliance-Verstoß begangen habe, der die fristlose Kündigung rechtfertige.

### **Entscheidung**

Das LAG entschied, dass die fristlose Kündigung unwirksam war. Das Arbeitsverhältnis wurde somit nicht aufgelöst. Das Gericht stellte fest, dass keine Tatsachen vorlagen, die einen wichtigen Grund i. S. d. § 626 Abs. 1 BGB darstellen und damit eine fristlose Kündigung rechtfertigen könnten. Es sei zwar eine Pflichtverletzung des Arbeitnehmers, wenn er einen Gegenstand, der sich im Gewahrsam des Arbeitgebers befindet - wie hier die Paletten -, ohne dessen ausdrückliches Einverständnis vom Betriebsgelände schaffe und im Osterfeuer auf dem Sportplatz vernichten lasse. Grundsätzlich sei diese mögliche Unterschlagung "an sich" ein wichtiger Grund für eine fristlose Kündigung, wobei es nicht auf den Wert ankomme oder die strafrechtliche Würdigung, wie das Gericht mitteilte.

Zugunsten des Arbeitgebers ging das LAG jedoch davon aus, dass es sich um neuwertige Paletten gehandelt habe. Die erforderliche Interessensabwägung, die das Gericht vornahm, fiel vorliegend dann aber zuungunsten des Arbeitgebers aus. Aus Sicht des LAG hätte es ausgereicht, auf die Pflichtverletzung des Arbeitnehmers - das Wegschaffen dreier neuwertiger Paletten - mit einer Abmahnung zu reagieren. Dies hätte als Warnung gereicht, um ihn anzuhalten, künftig das Recht des Arbeitgebers an Sachen seines Gewahrsams besonders sorgfältig zu achten. Eine Abmahnung war auch nicht im Hinblick auf eine etwaige Schwere des Vorwurfs entbehrlich. Dafür sei der Wert der Paletten - üblicherweise kosten diese zwischen 10 und 15 EUR pro Stück - zu gering.

Eine fristlose Kündigung ohne vorherige Abmahnung war aus Sicht des LAG dagegen unverhältnismäßig: Es gehe um einen Schaden von unter 50 EUR; zudem habe der Arbeitnehmer bei der Tat wenig kriminelle Energie gezeigt, da die Tatbegehung nicht heimlich, sondern im Beisein mehrerer Mitarbeitender passierte. Das Gesamtbild der Tat, nämlich das Verbrennen von Verpackung beim Osterfeuer, sei für eine fristlose Kündigung nach langjähriger unproblematischer Beschäftigung einfach zu banal.

## 2. GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Wie können die Aufwendungen für die Überlassung von Ferienimmobilien geltend gemacht werden?

**Zur Ermittlung des Gewerbeertrags sind u. a. Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzuzurechnen. Trägt ein Ferienimmobilienanbieter Aufwendungen, damit ihm die Ferienimmobilieneigentümer diese zur Vermietung an Reisende überlassen, kommt eine hinzurechnungsauslösende Miete in Frage.**

#### Hintergrund

Die Klägerin, eine Verwaltungs- und Beteiligungs-Gesellschaft mbH, war zu 100% an der Firma X beteiligt. Sie war Organträgerin der X; als solcher wurde ihr das Ergebnis der Organgesellschaft steuerlich zugerechnet.

Nach dem Geschäftsmodell bot X im In- und Ausland Ferienimmobilien über Kataloge, eine Internet-Plattform und über Vermittler wie z. B. Reisebüros an.

Zu diesem Zweck schloss X Verträge mit den Eigentümern der jeweiligen Immobilien ab, in welchen im Wesentlichen das Ferienobjekt/die Ferienobjekte, die Saisonzeiten, in denen das Objekt angeboten werden sollte, das an den Eigentümer pro Haus/Wohnung und Tag oder Woche zu zahlende Entgelt, der Zahlungstermin (zum Monatsende), die an den Eigentümer zu zahlende Entschädigung für Annullationen von Buchungen und die Voraussetzungen, unter denen der Eigentümer eine Eigenbelegung vornehmen durfte, geregelt waren.

Soweit die Verträge nicht Ferienanlagen betrafen, vereinbarten die Parteien für den vom Vertrag erfassten Zeitraum Buchungsexklusivität.

Die Verträge enthielten auch Angaben zur Höhe der vor Ort zu zahlenden Kautions und dazu, ob Bettwäsche, Handtücher und eine Endreinigung gebucht werden konnten.

In den einen Bestandteil des jeweiligen Vertrags bildenden "Allgemeinen Bedingungen" waren u. a. geregelt:

- die Zahlung der Kautions durch den Kunden bei Ankunft,
- die Weiterleitung von Kundenbeschwerden an den Vermieter mit Abhilfeverpflichtung,
- die Abrechnung der Kosten für vom Kunden verursachte Schäden mit dem Vermieter vor Ort,
- die Verlängerung des Vertrags jeweils um ein Jahr, wenn er nicht bis zu einem bestimmten Datum eines Jahres gekündigt wurde,

- die Eigenverfügung des Vermieters über das Objekt mit Zustimmung von X und gegen Entschädigung und
- die Vermarktung des Objekts im Katalog und im Internet ohne zusätzliche Kosten für den Eigentümer.

Der Eigentümer des Ferienobjekts erhielt das mit X vereinbarte Entgelt nur im Falle der erfolgreichen Weiterüberlassung an Kunden. Die Einrichtung, Ausstattung und Reinigung des Ferienobjekts, ggf. Reparaturen sowie die Schlüsselübergabe, die Entgegennahme der vereinbarten Kautions sowie ggf. die Abrechnung von Nebenkosten verblieben im Verantwortungsbereich des Eigentümers.

Über regionale Büros oder Betreuungseinrichtungen vor Ort verfügte X nicht.

Mit seinen Kunden schloss X in eigenem Namen und für eigene Rechnung Ferienhaus- bzw. Ferienwohnungsverträge zu einem Gesamtpreis ab. Der Gesamtpreis setzte sich aus dem an den jeweiligen Eigentümer der Immobilie zu zahlenden Preis zuzüglich eines Aufschlags zusammen.

Vor der Anreise erhielt der Kunde die Reiseunterlagen mit Angaben u. a. zur Schlüsselübergabe und Zahlung einer Kautions vor Ort. Die Verträge mit den Urlaubern beinhalteten auch als "Reisebedingungen" bezeichnete Allgemeine Geschäftsbedingungen, in denen u. a. geregelt war, dass Buchungen für Flüge, Fähren und Mietwagen von X lediglich vermittelt wurden, dass variable Kosten wie Kurtaxe, Strom, Gas, Wäsche etc. vor Ort an den Vermieter zu zahlen waren und dass der Vermieter berechtigt war, eine angemessene Kautions zu verlangen. Zudem waren die Rücktrittsbedingungen und -gebühren sowie die Haftung geregelt. Schließlich erhielten die Kunden mit der Reisebestätigung einen Sicherungsschein der X.

Nach einer Außenprüfung ging die Finanzverwaltung von einer Hinzurechnung der Aufwendungen für die Anmietung der jeweiligen Ferienimmobilie nach § 8 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG aus.

Die hiergegen eingelegte Klage war nach Auffassung des FG unbegründet.

### **Entscheidung**

Der BFH schloss sich der Auffassung der Finanzverwaltung und des FG an. Die Revision der Klägerin wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Ob "Mietaufwand" vorliegt, richtet sich danach, ob der Nutzungsvertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Mietverhältnis i. S. d. BGB ist.

Die Inhalte und Hauptpflichten des Mietvertrags ergeben sich aus § 535 BGB. Durch den Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, dem Mieter den Gebrauch der Mietsache während der Mietzeit zu gewähren. Der Mieter ist verpflichtet, dem Vermieter die vereinbarte Miete zu entrichten.

Ist ein Vertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Mietvertrag, so wird er steuerlich als solcher gewürdigt, auch wenn er untergeordnete Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp "Miete" nicht entsprechen. Bei einem entsprechenden Mietvertrag unterliegt dann das gesamte Entgelt der Hinzurechnung.

Die Einordnung unter diesen Vertragstyp ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche mietfremde Elemente enthält. In diesen Fällen kann der Vertrag teilweise als Mietvertrag einzuordnen sein oder einen Vertrag eigener Art darstellen. Im letztgenannten Fall scheidet eine Hinzurechnung insgesamt aus; im erstgenannten Fall kommt nur eine Hinzurechnung in Bezug auf die anteiligen Aufwendungen, die auf die Miete entfallen, in Frage.

Im Entscheidungsfall geht der BFH vom Vorliegen eines Mietvertrags aus. Die Hauptleistungsverpflichtung aus den Verträgen mit den Objekteigentümern war mietvertragsrechtlicher Natur (Gebrauchsüberlassung der jeweiligen Immobilie und Zahlung eines Mietzinses).

Ein Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 Abs. 1 BGB) lag nicht vor: Unter Geschäftsbesorgungsverträge fallen Vermittlungsverträge. Eine bloße Vermittlung schied im Entscheidungsfall aus, weil aus Sicht des durchschnittlichen Reisekunden der Ferienimmobilienanbieter über Katalog, Internetplattformen und Vermittler die Ferienimmobilien im eigenen Namen angeboten hat. Weder die Kataloge noch die Buchungsbestätigung wies auf den jeweiligen Eigentümer des Objekts hin. Auch hatte die Klägerin gegenüber den Eigentümern keine Ansprüche auf Vermittlungsprovisionen; die Klägerin schuldete vielmehr Entgelte für die Wohnungsüberlassungen.

Für einen Mietvertrag ist es nicht notwendig, dass der Reisende selbst mit dem Eigentümer einen solchen Vertrag abschließt. Auch eine Untervermietung zugunsten des Reisenden durch den Anmieter der Ferienimmobilie reicht aus. D. h. die Durchleitung der Immobilie steht der Hinzurechnung nicht entgegen.

Unerheblich ist auch, dass Zahlungen an den Eigentümer nur im Falle der Weitervermietung geleistet werden. An dem Charakter des Mietverhältnisses ändert sich hierdurch nichts.

Auch die Verpflichtung des Eigentümers, Nebenpflichten selbst gegenüber dem Reisenden zu erbringen (z. B. etwa die Übergabe der Schlüssel, die Entgegennahme und Abrechnung der Kautions, die Bearbeitung von Reklamationen, die Abwicklung von durch Urlauber verursachten Schäden, die Bereitstellung von Bettwäsche und Handtüchern und die Übernahme von Endreinigungen) beeinflusst die Qualifikation als Mietvertrag nicht.

Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen setzt nicht voraus, dass ein laufendes Entgelt zu zahlen ist. Auch andere als laufende Zahlungen können eine Hinzurechnung auslösen.

Für die Hinzurechnung nach § 8 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG ist die Frage zu beantworten, ob das Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehören würde, wenn der Mieter Eigentümer des angemieteten Mietgegenstandes wäre.

In § 247 Abs. 2 HGB wird definiert, dass als Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen sind, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Es bedarf einer Prüfung im jeweiligen Einzelfall, und zwar unter besonderer Berücksichtigung des Geschäftsgegenstands des Unternehmens und der betrieblichen Verhältnisse.

Im Entscheidungsfall lag "fiktives" Anlagevermögen vor.

Nach dem Geschäftsgegenstand von X (der Vermietung eines großen Bestands von Ferienimmobilien) und den spezifischen betrieblichen Verhältnissen (die Inhalte der mit den Eigentümern der Ferienimmobilien geschlossenen Verträge und die von der X genutzten Vermarktungskanäle) war der Ferienimmobilienanbieter dauerhaft auf das Vorhandensein der Ferienimmobilien angewiesen.

Die langfristige Anmietung der jeweiligen Ferienimmobilie spricht dafür, dass diese dazu bestimmt war, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Die Hinzurechnung entfällt nicht infolge der jeweils nur kurzfristigen Nutzung. Der Entscheidungsfall ist nicht mit Fällen vergleichbar, in denen Verträge über die jeweils kurzfristige Hotelnutzung abgeschlossen werden.

### 3. Kapitalanlage & Versicherung

#### 1. Kapitalvermögen: Stellt der Ausfall eines Gesellschafterdarlehens einen Verlust dar?

**Ein Darlehen eines Gesellschafters an eine GmbH stellt eine sonstige Kapitalforderung dar. Deshalb kann ein endgültiger Darlehensausfall ein Verlust sein, der einer Veräußerung der Kapitalforderung gleichzustellen ist.**

##### Hintergrund

Der Kläger war an einer GmbH zuletzt mit 80 % beteiligt und auch deren Geschäftsführer. Der Kläger hatte der GmbH am 27.12.2015 2 unbesicherte Darlehen über 100.000 EUR bzw. 50.000 EUR gewährt. Im Jahr 2016 wurde über das Vermögen der GmbH ein Insolvenzverfahren eröffnet.

In der Einkommensteuererklärung 2016 machten die Kläger einen Verlust nach § 17 EStG i. H. v. 170.000 EUR geltend, der sich aus 20.000 EUR Verlust des Stammkapitals und 150.000 EUR Verlust aus Darlehen zusammensetzte. Das Finanzamt anerkannte hiervon nur 20.000 EUR als Verlust an. Mit Einspruch begehrten die Kläger zudem noch eine Bürgschaftsinanspruchnahme i. H. v. 18.500 EUR als weiteren Verlust nach § 17 EStG anzuerkennen. Der Einspruch blieb jedoch erfolglos.

##### Entscheidung

Das FG beurteilte die hiergegen erhobene Klage als begründet. Es führt aus, dass die vom BFH (BFH, Urteil v. 11.7.2017, IX R 36/15) angeordnete Weitergeltung der früheren Rechtsprechungsgrundsätze zu den eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen lediglich eine Option darstellt. Den Klägern steht es damit frei, die Verluste aus dem Darlehensausfall als negative Einkünfte gem. § 17 EStG im Teileinkünfteverfahren geltend zu machen oder aber wie hier, die steuerlich vorteilhaftere Berücksichtigung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu beantragen.

Zudem hat das FG klargestellt, dass auch ein Gesellschafterdarlehen den Begriff einer sonstigen Kapitalforderung jeder Art i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erfüllt, sodass – bei gegebener Einkünfteerzielungsabsicht – deren endgültiger Ausfall zu einem Verlust i. S. d. § 20 Abs. 4 Satz 1

ESTG führen kann. Dementsprechend waren 150.000 EUR als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen anzuerkennen.

## 4. Land- und Forstwirtschaft

### 1. Ist die Höhe der Säumniszuschlag ab 2019 verfassungsgemäß?

**Gegen die Höhe des Säumniszuschlags bestehen auch für die Zeiträume ab 2019 keine ernstlichen Bedenken. So entschied der X. Senat des BFH. Allerdings hat dies kurz danach der VIII. Senat des BFH anders beurteilt.**

#### Hintergrund

Auf Antrag des Antragstellers erließ das Finanzamt einen Abrechnungsbescheid über Säumniszuschläge zur Einkommensteuer und zum Solidaritätszuschlag 2020 sowie zu den Einkommensteuer-Vorauszahlungen nebst Solidaritätszuschlag des 4. Quartals 2021 i. H. v. insgesamt 2.482 EUR.

Gegen den Abrechnungsbescheid legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV). Zur Begründung machte er geltend, zur Frage der Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen nach dem 31.12.2018 seien beim BFH mehrere Revisionsverfahren anhängig. Das Finanzamt stellte daraufhin das Einspruchsverfahren ruhend, lehnte allerdings den Antrag auf AdV mit Bescheid vom 4.1.2023 ab.

Der Antragsteller hat daraufhin beim FG die AdV des angefochtenen Abrechnungsbescheids beantragt.

Das FG München hat den Antrag auf AdV mit Beschluss v. 28.3.2023 abgelehnt (1 V 72/23). Dagegen wendet sich der Antragsteller mit seiner Beschwerde.

#### Entscheidung

Die zulässige Beschwerde hat der X. Senat des BFH als unbegründet abgewiesen. Die Aussetzung der Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ist nur dann zulässig, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen. Der beschließende X. Senat des BFH geht von der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe des Säumniszuschlags aus. Für ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bleibe kein Raum.

Der VII. Senat des BFH hat entschieden, dass auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau gegen die in § 240 Abs. 1 Satz 1 AO festgelegte Höhe des Säumniszuschlags keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Eine AdV wurde abgelehnt.

Auch im Hauptsachenverfahren hat der VII. Senat des BFH keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Höhe des Säumniszuschlags während der Zeit des strukturell niedrigen Zinsniveaus gesehen. Die Entscheidung erging aber für die Streitjahre 2015 und 2016.

Hingegen äußerten der III., V. und VIII. Senat des BFH im AdV-Verfahren Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Säumniszuschläge, soweit diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind.

Nach Auffassung des X. Senat des BFH bestehen keine Zweifel an der Höhe des Säumniszuschlags – auch ab 2019 nicht. Er schließt sich den Urteilsgründen des VII. Senats des BFH an und überträgt diese im AdV-Verfahren auch auf die Zeiträume ab 2019.

## 5. Lohn und Gehalt

### 1. Zur Berechnung des Grundlohns bei steuerfreien Zuschlägen

**Für die Höhe der steuerfreien Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist der Grundlohn die Bemessungsgrundlage. Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der arbeitsvertraglich geschuldet wird. Bei einer Entgeltumwandlung zu Gunsten einer Arbeitgebereinzahlung an eine Unterstützungskasse wird auch dieser Beitrag in die Grundlohnermittlung einbezogen.**

#### Hintergrund

Die Klägerin zahlt ihren Arbeitnehmern steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit. Bei Ermittlung des Grundlohns bezog die Klägerin Beiträge an eine zugunsten der Arbeitnehmer eingerichtete Unterstützungskasse (A) ein.

Hinsichtlich der Beiträge an die Unterstützungskasse vereinbarte die Klägerin mit den Arbeitnehmern, dass sich diese mit einer Herabsetzung ihres steuerpflichtigen Arbeitslohns einverstanden erklärten. Hierfür erhielten sie von der Klägerin (Arbeitgeberin) eine betriebliche Altersversorgung in Form einer beitragsorientierten Leistungszusage auf Altersleistung bzw. für den Fall des vorherigen Versterbens eine Hinterbliebenenleistung nach Maßgabe des Antrags auf Einrichtung einer betrieblichen Altersversorgung über die Unterstützungskasse. Nach dem Leistungsplan hatten die Versorgungsberechtigten gegenüber der Unterstützungskasse keinen Rechtsanspruch auf Leistungen.

Die Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Auffassung, dass die Beiträge an die Unterstützungskasse nicht zum Grundlohn gehören und reduzierte den steuerfreien Teil der Zuschläge.

Die gegen den Lohnsteuernachforderungsbescheid eingelegte Klage blieb erfolglos. Das FG Baden-Württemberg vertrat die Auffassung, dass unter dem Begriff "laufender Arbeitslohn" der den Mitarbeitern tatsächlich gegenwärtig zufließende Arbeitslohn und nicht der arbeitsrechtlich geschuldete Arbeitslohn zu verstehen sei.

#### Entscheidung

Der BFH schloss sich nicht der Auffassung der Finanzverwaltung und des FG an. In die Bemessungsgrundlage "Grundlohn" werden auch die von der Klägerin zugunsten der Mitarbeiter geleisteten – hier strittigen – Beiträge an die Unterstützungskasse einbezogen, da auch dieser laufende Arbeitslohn dem Mitarbeiter "zusteht" i. S. d. § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG.

Unerheblich ist, ob und in welchem Umfang der Grundlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich (gegenwärtig) zufließt. Maßgeblich ist vielmehr, welchen Arbeitslohn der Arbeitgeber nach arbeitsvertraglicher Vereinbarung schuldet – unabhängig davon, wie die Erfüllung erfolgt.

Auf den zustehenden Arbeitslohn und nicht auf den zustehenden und tatsächlich gegenwärtig zugeflossenen laufenden Arbeitslohn kommt es an, weil der Mitarbeiter sich von Anbeginn des Arbeitsverhältnisses und vor Ableistung des Dienstes zu den begünstigten § 3b EStG-Zeiten hierauf einstellen kann.

Laufender Arbeitslohn wird im Lohnsteuerabzugsverfahren zwar im Lohnzahlungszeitraum des Zuflusses erfasst. Für die Anwendung des § 3b EStG kommt es aber nur auf das Vorliegen von laufendem Arbeitslohn in Abgrenzung zu einem sonstigen Bezug an. Der gegenwärtige Zufluss wird in § 3b EStG nicht gefordert; der tatsächliche Zufluss ist nur für den Zeitpunkt des Lohnsteuerabzugs bedeutsam.

Für die Bestimmung des Basisgrundlohns ist auf den vereinbarten Grundlohn abzustellen. Selbst nach der Verwaltungsauffassung ist auf den "vereinbarten" Grundlohn abzustellen.

Im Entscheidungsfall werden die Beiträge von der Klägerin an die Unterstützungskasse laufend geleistet. Die Beitragsleistungen der Arbeitgeberin standen dem jeweiligen Mitarbeiter auch zu, da die Arbeitgeberin die Beiträge aufgrund einer im Wege der Gehaltsumwandlung begründeten arbeitsvertraglichen Verpflichtung leistet.

## 6. Sonstige Steuern

### 1. Familienheim: Umfang der Steuerbegünstigung bei mehreren Grundstücken

**Werden mehrere Grundstücke vererbt, kann die Steuerbefreiung für ein Familienheim nur für das tatsächlich bebaute Grundstück oder die bebaute Teilfläche in Anspruch genommen werden.**

#### Hintergrund

Der Kläger ist Erbe nach seinem im August 2020 verstorbenen Vater. Zum Nachlass gehörten u. a. 3 Grundstücke an einer Wohnstraße mit dem Wohnhaus des Erblassers (218/5), einem Nachbargrundstück (199/3), das als unbebautes Gartengrundstück mitbenutzt wird, und einem L-förmigen Wegegrundstück (202/04) sowie unmittelbar angrenzend 3 weitere Grundstücke, die dem Verlauf des früheren Stadtgrabens entsprechen.

Im Grundbuch sind die Flurstücke 218/5, 199/3, 267/7, 267/10 und 267/15, jeweils der Flur 9, zu einem Grundstück vereinigt, weil der Eigentümer sie als ein Grundstück in das Grundbuch hat eintragen lassen. Das Flurstück Flur 9, Flurstück 202/4 ist im Grundbuch als eigenes Grundstück

eingetragen. Das Belegenheitsfinanzamt erließ 2 getrennte Feststellungsbescheide über die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte. Für die 3 Grundstücke des "Stadtgrabens" einen Bescheid und für die anderen 3 Grundstücke einen gesonderten Bescheid.

Im Feststellungsbescheid ermittelte das Finanzamt den Bodenwert nach der Bebaubarkeit der Flächen. Dabei fasste das Finanzamt die Teilflächen der Flurstücke 218/5 und 199/3 – ohne die Flurstücke zu benennen und dies zu erläutern – offenbar nur wegen der gleichartigen Bebaubarkeit zu einer Fläche von 2.129 qm zusammen und bewertete diese Flächen mit 550 Euro/qm. Die restliche Teilfläche (202/04) – abermals ohne das Flurstück zu benennen – mit 162 qm bewertete es mit 350 Euro/qm. Das Finanzamt wies folglich die Werte der beiden Teilflächen und den Gesamtbetrag der Bodenwerte aus (1.227.650 EUR).

Daneben bewertete das Finanzamt den Gebäudesachwert des einzigen Gebäudes und der dazugehörigen Garage mit zusammen 152.315 EUR. Insgesamt ergab das einen Grundbesitzwert der wirtschaftlichen Einheit von 1.379.965 EUR. In den Erläuterungen zum Feststellungsbescheid wies das Finanzamt die Brutto-Grundflächen des Wohnhauses mit insgesamt 517,14 qm aus. In den "nachrichtlichen Angaben" teilte es die Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes mit 235 qm und die Wohnfläche einer bisher vom Rechtsvorgänger selbst genutzten Wohnung mit 235 qm mit und ergänzte: "Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG ist ggf. nur für das Familienheim auf dem Grundstück Gemarkung A Flur 9 Flurstück 218/5 zur Größe von 837 m<sup>2</sup> zu gewähren (Bodenrichtwert 550 Euro/m<sup>2</sup>)."

Der Kläger ist der Ansicht, die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG müsse auf die gesamte wirtschaftliche Einheit, die vom Belegenheitsfinanzamt der gesonderten Grundstücksbewertung unterworfen worden sei – also auf alle 3 Grundstücke –, berechnet werden.

## Entscheidung

Das Niedersächsische Finanzgericht hat die Klage abgewiesen. Die Steuerbegünstigung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ist wegen der primären Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts an das Zivilrecht im Streitfall nur für das mit dem Familienheim bebaute Hausgrundstück zu gewähren. Durch den Verweis auf § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 BewG werden von der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke erfasst.

Eine nähere Bestimmung, in welchem Umfang der zu der Wohnung gehörende Grund und Boden an der Begünstigung teilhat, enthält die Vorschrift nicht. In Betracht kommt einerseits das Grundstück im zivilrechtlichen Sinne, d. h. ein vermessener, im Liegenschaftskataster bezeichneter Teil der Erdoberfläche oder andererseits die wirtschaftliche Einheit i. S. d. § 2 Abs. 1 BewG. Im entschiedenen Fall hatte das Belegenheitsfinanzamt die nebeneinander liegenden Grundstücke mit dem Wohnhaus einerseits und dem Gartengrundstück andererseits, in getrennten Feststellungsbescheiden die Grundbesitzwerte festgestellt. Für diese Konstellation der fehlenden bewertungsrechtlichen Verbindung sollen, so der BFH, die Feststellungsbescheide des Belegenheitsfinanzamts nicht nur hinsichtlich der Werte, sondern auch hinsichtlich des Umfangs der wirtschaftlichen Einheit als Grundlagenbescheide für den Erbschaftsteuerbescheid bindend sein. Zugleich hat der BFH ausdrücklich offengelassen, ob im Zusammenhang mit § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG das Grundstück im Sinne des BGB oder des BewG zu verstehen sei. Es erscheint sachgerecht, wenn das Belegenheitsfinanzamt die katastermäßig selbstständigen Flächen zwar zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenfasst bzw. zusammenfassen muss, zugleich aber unter den "Nachrichtlichen Angaben" deutlich macht, dass eine Differenzierung im Hinblick auf die Zuordnung als Familienheim in Betracht kommt.

Damit hat das Belegenheitsfinanzamt zugleich im Ergebnis zutreffend dokumentiert, dass die Flurstücke im Übrigen hinsichtlich der Steuerbefreiung abweichend vom Begriff der wirtschaftlichen Einheit im bewertungsrechtlichen Sinne zu berücksichtigen seien.

Für diese Fallgestaltung muss der zivilrechtlichen Trennung der Grundstücke unter Berücksichtigung der gewollten steuerlichen Freistellung im Sinne einer krisenfesten Erhaltung des Familiengebrauchsvermögens gefolgt werden.

## 2. Steuerfreie Wertverschiebungen: Schenkungsteuer

**Erbringt nur ein Kommanditaktionär eine Vermögenseinlage in eine KGaA, stellt diese disquotale Einlage keine Schenkung nach § 7 Abs. 8 ErbStG zugunsten des nicht am Grundkapital beteiligten persönlich haftenden Gesellschafters dar.**

### Hintergrund

Vor dem FG Hamburg wurde folgender Fall verhandelt: Der Kläger K war persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA, sein Vater Kommanditaktionär der KGaA. Der Vater hat eine sog.

disquotale Einlage in Form einer höheren Bareinzahlung in die ungebundene Kapitalrücklage der KGaA geleistet. Das Finanzamt sah durch diese Einlage zugunsten des K einen Vorgang, welcher der Schenkungsteuer unterliegt. Es setzte deshalb Schenkungsteuer fest. Der von K hiergegen erhobene Einspruch blieb erfolglos.

### **Entscheidung**

Hingegen hatte die Klage des K in der Sache Erfolg. Das FG wertete die disquotale Einlage des Kommanditaktionärs nicht als eine nach § 7 Abs. 8 ErbStG zu erfassende Schenkung zugunsten des nicht am Grundkapital beteiligten persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA. Denn der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA hält keinen Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Vorschrift, dessen Wert durch die Einlage erhöht worden wäre.

Vielmehr wurde durch die Einlage der Wert der Beteiligung des persönlich haftenden und nicht am Grundkapital der Gesellschaft beteiligten Gesellschafters der KGaA dadurch erhöht, dass ein anderer Gesellschafter Vermögen in die KGaA einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten. Dies stellt jedoch keine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den persönlich haftenden Gesellschafter dar. Begründet ist das in der rechtlichen Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens der KGaA, womit es – unabhängig von der konkreten Ausgestaltung der Satzung – an einer Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern fehlt.

Auch sieht das FG die Tatbestände des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, des § 7 Abs. 6 ErbStG oder des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jeweils als nicht erfüllt an. Ferner hat es auch die Voraussetzungen eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO verneint.

### 3. Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags

**Für eine Klage, mit der die Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags ab dem Jahr 2020 geltend gemacht wird, fehlt es am Rechtsschutzbedürfnis, wenn die Steuerfestsetzung wegen dieses Punktes vorläufig ist und beim Bundesverfassungsgericht bereits ein einschlägiges Musterverfahren anhängig ist.**

#### Hintergrund

Das Finanzamt setzte gegenüber den zusammenveranlagten Eheleuten (Kläger) Solidaritätszuschlag für 2018 und Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag für die letzten 3 Quartale 2020 und ab 2021 fest. Die Festsetzung des Solidaritätszuschlags für 2018 erfolgte gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig.

Den hiergegen erhobenen Einsprüchen half das Finanzamt nur insoweit ab, als es die Festsetzung der Vorauszahlungen zum Solidaritätszuschlag ebenfalls nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO für vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes erklärte. Es verwies auf die beim BVerfG seit dem 24.8.2020 unter dem Az. 2 BvR 1505/20 anhängige Verfassungsbeschwerde sowie auf das derzeit beim BFH anhängige Revisionsverfahren IX R 15/20. Es führte ferner aus, dass der Vorläufigkeitsvermerk auch die Frage erfasse, ob die fortgeltende Erhebung des Solidaritätszuschlags nach Auslaufen des Solidarpakts II zum 31.12.2019 verfassungsgemäß sei. Im Übrigen wies das Finanzamt die Einsprüche als unbegründet zurück.

Die Kläger haben gegen die Einspruchsentscheidung Klage beim FG erhoben.

Im Laufe des Klageverfahrens ergingen geänderte Vorauszahlungsbescheide zum Solidaritätszuschlag für die Jahre 2021 bis 2023 und weitere Jahre. Die Festsetzungen erfolgten nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des SolZG. Zudem erging ein Bescheid für 2020 u. a. über Solidaritätszuschlag. Die Festsetzung des Solidaritätszuschlags erfolgte ebenfalls vorläufig.

Das FG wies die Klage als unbegründet ab.

## Entscheidung

Der BFH entscheidet, dass das Urteil des FG Bundesrecht verletzt, soweit es die Klage als unbegründet statt als unzulässig abgewiesen hat. Denn das FG ist zu Unrecht von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen. Für die Klage fehlt wegen des Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO das Rechtsschutzbedürfnis. Die Klage war daher wegen Fehlens einer Sachurteilsvoraussetzung von Beginn an unzulässig.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH fehlt das Rechtsschutzbedürfnis, wenn der Steuerbescheid in dem verfassungsrechtlichen Streitpunkt vorläufig ergangen ist, diese Streitfrage sich in einer Vielzahl im Wesentlichen gleich gelagerter Verfahren (Massenverfahren) stellt und bereits ein nicht von vornherein aussichtsloses Musterverfahren beim BVerfG anhängig ist. Liegen diese Voraussetzungen vor, muss ein Steuerpflichtiger im Allgemeinen die Klärung der Streitfrage in dem Musterverfahren abwarten, ohne dadurch unzumutbare Rechtsnachteile zu erleiden. Eine weitere verfassungsrechtliche Klärung in eigener Sache kann der Steuerpflichtige ggf. später durch Rechtsbehelfe gegen die vom Finanzamt nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO zu treffende Entscheidung herbeiführen, wenn ihm nach Ausgang des Musterverfahrens die Streitfrage nicht ausreichend beantwortet erscheint.

Bei verfassungsrechtlichen Streitfragen fehlt das Rechtsschutzbedürfnis erst, wenn das Musterverfahren bereits beim BVerfG anhängig ist. Andernfalls wäre unsicher, ob es überhaupt zu einer Klärung der Rechtsfrage durch das BVerfG kommen wird. Klage- und Musterverfahren müssen hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Streitfrage im Wesentlichen gleichgelagert sein. In dem Musterverfahren darf es nicht um einen anderen Sachverhalt gehen, der zusätzliche möglicherweise sogar vorrangige Streitfragen aufwirft. Klage- und Musterverfahren müssen zudem dieselben Vorschriften, nicht aber notwendig das gleiche Streitjahr, betreffen. Notwendig ist allein, dass sich das Klageverfahren durch die Entscheidung in dem bereits anhängigen verfassungsrechtlichen Musterverfahren "sicher" erledigen lässt.

Voraussetzung ist, dass das Musterverfahren nicht von vornherein aussichtslos erscheint. Die Anforderungen für die Annahme eines nicht vornherein aussichtslosen Musterverfahrens, das beim BVerfG anhängig ist, dürfen allerdings nicht überspannt werden. Die in dem Musterverfahren geltend gemachten Argumente dürfen nicht so wenig Gewicht haben, dass dem Verfahren von vornherein eine Erfolgsaussicht abzusprechen ist. Insbesondere kommt es nach dem Wortlaut des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO nicht darauf an, ob und in welchem Umfang das Musterverfahren letztlich tatsächlich Erfolg haben wird.

Es war den Klägern zuzumuten, aufgrund des bestehenden Vorläufigkeitsvermerks den Ausgang des beim BVerfG anhängigen Verfahrens 2 BvR 1505/20 abzuwarten. Dieses, bereits bei Klageerhebung anhängige Verfahren war unter Berufung auf Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 106, Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG eingeleitet worden. Die Kläger berufen sich in ihrem Klageverfahren auf dieselben verfassungsrechtlichen Vorschriften wie in dem BVerfG-Verfahren 2 BvR 1505/20. Auch sind dieselben Normen des SolZG streitig.

Die Kläger haben im Klageverfahren keinen zusätzlichen Gesichtspunkt geltend gemacht, der im BVerfG-Verfahren 2 BvR 1505/20 keine Rolle spielt. Ungeachtet der Frage, ob die Begründung der Kläger sich mit Blick auf die Verfassungswidrigkeit des SolZG als erfolgversprechend darstellt,

hatten sie sich in ihrer Klage auf keinen weiteren Gesichtspunkt berufen, für den das anhängige Verfahren beim BVerfG nicht vorgreiflich ist.

## 7. Steuerrecht Arbeitnehmer

### 1. Grenzüberschreitend tätige Berufskraftfahrer: Wird der Arbeitslohn aufgeteilt?

**Arbeitslohn, der für Tage bezogen hat, an denen teilweise in Deutschland und teilweise in Luxemburg gearbeitet wird, ist nicht im Wege einer Schätzung jeweils hälftig auf Deutschland und Luxemburg aufzuteilen, wenn geeignete Nachweise zum jeweiligen Grenzübertritt vorgelegt werden.**

#### Hintergrund

Der im Inland wohnhafte Kläger erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Linienbusfahrer bei der Firma X, die ihren Sitz in Luxemburg hatte.

In der Einkommensteuererklärung 2015 erklärte der Kläger sowohl einen steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn und einen steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn aus Luxemburg. Er gab an, insgesamt 109.343 Minuten gearbeitet zu haben, wovon 24,07 % auf die Tätigkeit in Deutschland entfallen seien. Zum Nachweis legte er tägliche Dienstpläne vor.

Das Finanzamt nahm anhand der eingereichten Unterlagen eine taggenaue Zuordnung vor. Demnach entfielen 33 Arbeitstage ausschließlich auf Luxemburg, 2 Arbeitstage ausschließlich auf Deutschland und 198 Tage auf beide Staaten.

Entsprechend § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der vom BMF erlassenen Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 9.7.2012 wies das Finanzamt die Arbeitstage, an denen der Kläger sowohl in Deutschland als auch in Luxemburg tätig war, beiden Staaten jeweils zu 50 % zu. Danach entfielen im Streitjahr 2015 auf Luxemburg 56,65 % (132 Arbeitstage) und 43,35 % (101 Arbeitstage) auf Deutschland. Im Einkommensteuerbescheid für 2015 wurde der im Inland zu versteuernde Arbeitslohn und die darauf entfallenden Werbungskosten anteilmäßig entsprechend angesetzt. Der nach der vorgenommenen Aufteilung auf Luxemburg entfallende Arbeitslohn wurde dem Progressionsvorbehalt (abzüglich anteiliger Werbungskosten) unterworfen.

Für das Streitjahr 2016 erklärte der Kläger, kurz vor der erklärungsgemäß erfolgten Veranlagung, einen auf Deutschland entfallenden Arbeitslohn von 16,49 %. Zur Begründung wurde eine taggenaue Zuordnung anhand monatlicher Arbeitsauflistungen vorgelegt.

Das Finanzamt wies die Einsprüche gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 zurück und lehnte auch die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2016 ab.

Der gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 eingereichten Klage gab das FG nur zu einem kleinen – einen anderen Streitpunkt betreffenden – Teil statt und wies in Bezug auf die vom Finanzamt vorgenommene Zuordnung der Besteuerungsrechte für den Arbeitslohn die Klage als unbegründet ab.

### **Entscheidung**

Der BFH hat das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Das FG sei unzutreffend davon ausgegangen, dass der Arbeitslohn, den der Kläger in den Streitjahren für Tage bezogen hat, an denen er teilweise in Deutschland und teilweise in Luxemburg gearbeitet hat, im Wege einer Schätzung jeweils hälftig auf Deutschland und Luxemburg aufzuteilen sei.

Zwar wird Arbeitsentgelt nach § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV, das auf Arbeitstage entfällt, an denen der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit teilweise in dem Vertragsstaat ausgeübt hat, in dem der Arbeitgeber des Berufskraftfahrers seinen Wohnsitz hat, und teilweise in seinem Ansässigkeitsstaat, unabhängig von der jeweiligen Verweildauer zu gleichen Teilen auf den Ansässigkeitsstaat des Berufskraftfahrers und auf den Wohnsitzstaat des Arbeitgebers aufgeteilt, jedoch ist die Regelung nicht auf das im Streitfall maßgebliche DBA-Luxemburg 2012 anwendbar. Als Abkommen im Sinne dieser Verordnung gilt nach § 1 KonsVerLUXV nur das DBA-Luxemburg 1958/2009. Eine Erstreckung auf das DBA-Luxemburg 2012 enthält die Verordnung nicht.

Auch die von § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV übernommene Konsultationsvereinbarung vom 7.9.2011 taugt nicht als Rechtsgrundlage für eine vom jeweiligen Ort der Arbeitsausübung unabhängige, pauschale hälftige Aufteilung der Besteuerungsrechte und verstößt im Falle seiner Anwendung gegen höherrangiges Recht.

Die von den Verwaltungen intendierte pauschal hälftige Aufteilung der Besteuerungsrechte bewegt sich nicht innerhalb des Wortlauts des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012. Danach können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat "ausgeübt".

Bei der in der Konsultationsvereinbarung u. a. genannten Berufsgruppe der Berufskraftfahrer kommt es bei der Arbeitsausübung zwar regelmäßig täglich zur gegebenenfalls sogar mehrfachen Überschreitung der Landesgrenzen, weshalb eine einfache und eine Doppel- bzw. Nichtbesteuerung vermeidende Handhabung zweckmäßig erscheint. Indessen aber ordnet die Konsultationsvereinbarung die hälftige Aufteilung "unabhängig von der jeweiligen Verweildauer" an. Es ist offensichtlich, dass dieser Inhalt mit dem durch Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 ausdrücklich angeordneten Tätigkeitsortprinzip unvereinbar ist und den Abkommenswortlaut überschreitet.

Bei der Bestimmung des Tätigkeitsstaats i. S. d. Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 kommt es allein auf den Ort der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit an (Tätigkeitsortprinzip). Dabei ist auf den Arbeitsort abzustellen. Dieser befindet sich dort, wo der Arbeitnehmer sich zur Ausübung seiner Tätigkeit tatsächlich aufhält; ausschlaggebend hierfür ist seine physische Anwesenheit im Tätigkeitsstaat.

Für grenzüberschreitend tätige Berufskraftfahrer, deren Arbeitsort dort ist, wo sie sich mit den ihnen anvertrauten Fahrzeugen jeweils physisch aufhalten, folgt hieraus, dass das Arbeitsentgelt aufzuteilen ist; das gilt auch für den Fall, dass der Kraftfahrer an einem Arbeitstag nur stundenweise in einem Staat tätig geworden ist.

Zwar kann die erforderliche Aufteilung des Arbeitslohns nach dem physischen Aufenthalt im Wege einer Schätzung nach § 162 AO vorgenommen werden, wenn keine geeigneten Nachweise zum jeweiligen Grenzübertritt vorgelegt werden.

Im Streitfall lagen aber tägliche Dienstpläne bzw. monatliche Arbeitsauflistungen vor, aus denen sich die jeweils in Deutschland gefahrenen Minuten ergaben. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb die vom FG vorgenommene hälftige Aufteilung der Arbeitszeiten realitätsnäher sein soll als die vom Kläger anhand der Unterlagen vorgenommene Ermittlung der grenzüberschreitenden Linienfahrten.

## 2. Wo liegt die erste Tätigkeitsstätte eines angestellten Bauleiters?

**Eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers ergibt sich nicht allein daraus, dass der Arbeitnehmer die Einrichtung nur gelegentlich zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsuchen muss, im Übrigen aber seine Arbeitsleistung ganz überwiegend außerhalb der festen Einrichtung erbringt.**

### Hintergrund

Kläger sind Eheleute, die für die Streitjahre 2015 bis 2017 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Die Kläger wohnten in W. Der Kläger war in den Streitjahren als Bauleiter bei der Y-AG, einem international tätigen Bauunternehmen, beschäftigt. Die Y-AG unterhielt eine Niederlassung in der X-Straße in Z.

Nach § 1 des Arbeitsvertrags des Klägers war sein "Einstellungsort" in Z. Ihm stand in den Streitjahren ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. In ihren Lohnsteuer-Anmeldungen und den Lohnabrechnungen des Klägers berücksichtigte die Y-AG im Rahmen der Nutzung des Firmenwagens für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte die sog 0,03 %-Regelung. Ausgehend von einem Listenpreis des Fahrzeugs von 24.900 EUR und einer Entfernung von 29 km zwischen der Wohnung der Kläger und der von der Y-AG in der X-Straße in Z angenommenen ersten Tätigkeitsstätte des Klägers setzte diese insoweit einen Sachbezug in Höhe von monatlich 216,63 EUR an.

In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machten die Kläger bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit u. a. Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geltend. Als Ort der ersten Tätigkeitsstätte gaben die Kläger jeweils "Z" an. Sie erklärten, der Kläger habe die erste Tätigkeitsstätte im Jahr 2015 an 215 Tagen (gemäß berichtigter Anlage N), im Jahr 2016 an 209 Tagen und im Jahr 2017 an 217 Tagen aufgesucht. Außerdem machten sie Verpflegungsmehraufwendungen des Klägers mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden an 178 Tagen im Jahr 2015 (gem. berichtigter Anlage N), an 162 Tagen im Jahr

2016 und an 168 Tagen im Jahr 2017 geltend. Zum Beleg der Verpflegungsmehraufwendungen reichten sie Bescheinigungen der Y-AG ein.

Das Finanzamt erkannte die Verpflegungsmehraufwendungen für 2015 nicht an. Die Entfernungspauschale berücksichtigte das Finanzamt hingegen erklärungsgemäß für 215 Tage. Für 2016 und 2017 setzte es die Verpflegungsmehraufwendungen demgegenüber wie erklärt an, kürzte dafür aber die Entfernungspauschale auf 47 Tage (2016) bzw. auf 49 Tage (2017).

Das FG gab der Klage statt.

### **Entscheidung**

Der BFH hat entschieden, dass der Kläger in der Niederlassung der Y-AG in der X-Straße in Z nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügte. Das FG hat ausgehend hiervon den Arbeitslohn des Klägers zu Recht um die sich aus der Anwendung der 0,03 %-Regelung ergebenden Beträge reduziert und die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten anerkannt.

Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt nach § 8 Abs. 2 Satz 2 des EStG die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entsprechend. Kann ein Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden, erhöht sich dieser Wert gem. § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG nach Maßgabe der tatsächlichen Benutzung des Dienstwagens für solche Fahrten. Der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG (0,03 %-Regelung) kommt nur zur Anwendung, wenn und soweit der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzt. Nach diesen Rechtsgrundsätzen scheidet der Ansatz eines Nutzungsvorteils nach der 0,03 %-Regelung im Streitfall aus. Denn der Kläger verfügte in den Streitjahren nicht über eine erste Tätigkeitsstätte, sodass die Nutzung des ihm von der Y-AG überlassenen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von vornherein nicht in Betracht kam.

Nach der gesetzlichen Konzeption – und der die Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts prägenden Grundentscheidung – wird die erste Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der arbeits(vertrag)- oder dienstrechtlichen Zuordnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber bestimmt, hilfsweise mittels quantitativer Kriterien.

Die rechtliche Würdigung des FG, in der Zuordnung des Klägers zum Bezirk der Niederlassung der Y-AG in Z nicht auch eine Zuordnung zu dem Gebäude der Niederlassung in der X-Straße zu erblicken, von Rechts wegen nicht zu beanstanden. Insbesondere waren die Tätigkeiten, die der Kläger der Y-AG als Bauleiter schuldete, so angelegt, dass sie jedenfalls ganz überwiegend außerhalb des Gebäudes der Niederlassung in Z zu erbringen waren. Bei dieser Sachlage kann nicht ohne weitere – im Streitfall fehlende – Anhaltspunkte angenommen werden, eine Zuordnung des Klägers zum Bezirk der Niederlassung in Z bedeute auch gleichzeitig eine Zuordnung zu dem Niederlassungsgebäude in Z. Der Kläger war der Niederlassung der Y-AG in Z vielmehr lediglich aus organisatorischen Gründen zugeordnet, ohne dass damit auch eine Festlegung des Tätigkeitsorts verbunden war. Dies stellt keine Zuordnung des Arbeitnehmers i. S. v. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG dar.

Das FG hat dem Kläger auch den Werbungskostenabzug wegen des Verpflegungsmehraufwands zu Recht zugesprochen. Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nach

Maßgabe von § 9 Abs. 4a EStG als Werbungskosten abziehbar. Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist nach § 9 Abs. 4a Satz 2 und 3 EStG zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine nach Abwesenheitszeiten gestaffelte Verpflegungspauschale anzusetzen. Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend. Denn liegen die Voraussetzungen des Absatz 4 nicht vor und ist der Arbeitnehmer gleichwohl außerhalb seiner Wohnung beruflich tätig, befindet er sich ebenfalls auf Auswärtstätigkeit. Nach § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG ist der Abzug der Verpflegungspauschalen allerdings auf die ersten 3 Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Da der Kläger – entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung – nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügte, sind die Abwesenheitszeiten des Klägers von seiner Wohnung aus zu berechnen.

## 8. Steuerrecht Privatvermögen

### 1. Elektronischer Einspruch: Was muss in der Rechtsbehelfsbelehrung stehen?

**Erwähnt die Rechtsbehelfsbelehrung die elektronische Einlegung i. S. d. § 357 Abs. 1 Satz 1 AO, ist ein zusätzlicher Hinweis auf die Möglichkeit einer Einspruchseinlegung mittels E-Mail nicht erforderlich. Die Rechtsbehelfsbelehrung ist hinsichtlich der Formerfordernisse für die Einlegung eines Einspruchs weder unvollständig noch unrichtig, wenn sie den Wortlaut der Vorschrift wiedergibt.**

#### Hintergrund

Mit Bescheid vom 18.6.2021 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für die Kinder A und B für den Zeitraum Januar 2017 bis Dezember 2019 auf und forderte deswegen 9.109,65 EUR von der Klägerin zurück. Der Bescheid enthielt folgende Rechtsbehelfsbelehrung:

"Dieser Bescheid kann mit dem Einspruch angefochten werden. [...] Der Einspruch ist bei der Familienkasse X mit Sitz in Y schriftlich einzureichen, dieser elektronisch zu übermitteln oder dort zur Niederschrift zu erklären. Die Frist für den Einspruch beträgt einen Monat. [...]"

Im finanzgerichtlichen Verfahren gab die Klägerin an, zum Zeitpunkt und zur Art und Weise des Zugangs des Bescheids keine genauen Angaben mehr machen zu können, den Bescheid jedoch spätestens am 9.7.2021 erhalten zu haben. Mit Faxschreiben vom 12.10.2021 legte die Klägerin Einspruch ein, den die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 3.12.2021 ohne Prüfung in der Sache als unzulässig, da verspätet, verwarf.

Im anschließenden Klageverfahren vertrat die Klägerin die Ansicht, dass die Rechtsbehelfsbelehrung des Bescheids unrichtig sei. Die Familienkasse hätte ausdrücklich darüber belehren müssen, dass der Einspruch auch mittels einer einfachen E-Mail hätte erfolgen können. Daher habe die Einspruchsfrist gem. § 356 Abs. 2 Satz 1 AO 1 Jahr betragen, so dass der Einspruch rechtzeitig erfolgt sei.

Das FG wies die Klage als unbegründet ab.

#### Entscheidung

Der BFH entscheidet, dass das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden hat, dass der streitige Bescheid wegen Versäumung der Einspruchsfrist bestandskräftig geworden ist.

Die Monatsfrist für die Einspruchseinlegung beginnt nach § 356 Abs. 1 AO nur, wenn der Beteiligte über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die

einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form belehrt worden ist. Über die Form des Einspruchs selbst ist hiernach nicht (zwingend) zu belehren.

Ist die Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist die Einlegung des Einspruchs nur binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsakts zulässig, es sei denn, dass die Einlegung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war oder schriftlich oder elektronisch darüber belehrt wurde, dass ein Einspruch nicht gegeben sei.

Im Streitfall verlängert sich die Einspruchsfrist nicht auf 1 Jahr seit Bekanntgabe des Bescheids vom 18.6.2021. Die Rechtsbehelfsbelehrung der Familienkasse war vollständig und richtig.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Rechtsbehelfsbelehrung erst dann unrichtig, wenn sie in wesentlichen Aussagen unzutreffend oder derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch – bei objektiver Betrachtung – die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint. Unerheblich ist hingegen, ob eine unrichtige Belehrung für die Fristversäumung ursächlich war. Eine Rechtsmittelbelehrung soll regelmäßig so einfach und klar wie möglich gehalten werden, um im Interesse rechtsunkundiger Beteiligter eine inhaltliche Überfrachtung zu vermeiden. Deshalb genügt es, wenn sie den Gesetzeswortlaut wiedergibt und verständlich über allgemeine Merkmale des Fristbeginns sowie über die Fristdauer informiert.

Danach ist die Rechtsbehelfsbelehrung des Bescheids vom 18.6.2021 vollständig und richtig erteilt worden. Die Rechtsbehelfsbelehrung genügt den Anforderungen von § 157 Abs. 1 Satz 3 und § 356 Abs. 1 AO. Sie gibt den Wortlaut des § 357 AO wieder und belehrt zutreffend, vollständig und unmissverständlich darüber, welcher Rechtsbehelf gegen die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung zulässig ist und binnen welcher Frist dieser in welcher Form (schriftlich, elektronisch oder zur Niederschrift) bei welcher Behörde einzulegen ist. Eine weitergehende Belehrungspflicht bestand nicht.

Entgegen der Ansicht der Klägerin muss die Belehrung nicht den klarstellenden Hinweis enthalten, dass der Beteiligte den Einspruch auch per E-Mail einlegen kann. Denn bei Angaben in der Rechtsbehelfsbelehrung, die nicht Pflichtangaben nach § 356 Abs. 1 AO sind, sind keine höheren Anforderungen an die Detailliertheit zu stellen als bei solchen Angaben, die notwendiges Element der Rechtsbehelfsbelehrung sind. Wenn es bezüglich der Frist (Pflichtangabe) ausreicht, den Wortlaut der einschlägigen Bestimmung wiederzugeben, muss dies erst recht gelten, wenn Angaben zur Form gemacht werden, die schon dem Grunde nach nicht zwingender Bestandteil der Rechtsbehelfsbelehrung sind.

## **2. Sind die Kosten einer Unterbringung in einer Wohngemeinschaft abziehbar?**

**Aufwendungen für die krankheits-, pflege- und behinderungsbedingte Unterbringung in einer dem jeweiligen Landesrecht unterliegenden Wohngemeinschaft sind als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.**

### **Hintergrund**

Die Kläger sind Eheleute. Sie wurden im Streitjahr 2016 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der in 1965 geborene Kläger ist seit Januar 2007 aufgrund eines Motorradunfalls und eines Hirntumors schwerbehindert. Sein Schwerbehindertenausweis weist als Grad der Behinderung 100 und die Merkzeichen G (erheblich gehbehindert), B (Begleitung bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nötig) und H (hilflos) aus. Zum 1.1.2017 wurde er von der Pflegekasse in Pflegegrad 4 (schwerste Beeinträchtigung der Selbstständigkeit) übergeleitet. Seit November 2015 wohnt er gemeinsam mit anderen pflegebedürftigen Menschen in einer selbstverantworteten Wohngemeinschaft mit Betreuungsleistungen i. S. d. § 24 Abs. 2 WTG NW, in der er rund um die Uhr von einem ambulanten Pflegedienst und Ergänzungskräften betreut, gepflegt und hauswirtschaftlich versorgt wird. Die Klägerin wohnte weiterhin mit den beiden Kindern im Eigenheim der Kläger.

Für sein teilmöbliertes Zimmer entrichtete der Kläger eine monatliche Miete i. H. v. 250 EUR. Zuzüglich zahlte er einen (Fest-)Betrag i. H. v. 13.920 EUR an die Vermieter für Kost und andere Lebenshaltungskosten sowie hauswirtschaftliche Hilfs- und Betreuungsleistungen.

Seit Dezember 2015 bezog der Kläger einen (Wohngruppen-)Zuschlag nach § 38a SGB XI, der von der Pflegekasse unmittelbar an den, den Kläger betreuenden, ambulanten Pflegedienst geleistet wurde.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger die Aufwendungen für die Unterbringung in der Wohngemeinschaft gem. § 33 EStG sowie den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG i. H. v. 3.700 EUR geltend.

Im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr und im anschließenden Einspruchsverfahren gewährte das Finanzamt zwar den Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG, erkannte jedoch die Aufwendungen für die Unterbringung in der Wohngruppe nicht als außergewöhnliche Belastung an. Es begründete dies damit, dass der Kläger nicht in einem Heim i. S. d. § 1 HeimG bzw. in einer sog. Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot nach § 18 Abs. 1 WTG NW, sondern in einer selbstverantworteten Wohngemeinschaft untergebracht sei. Eine solche unterfalle gem. § 25 WTG NW nicht den Anforderungen des Wohn- und Teilhabegesetzes.

Der hiergegen erhobenen Klage gab das FG teilweise statt. Den Behinderten-Pauschbetrag gem. § 33b EStG berücksichtigte es im Einverständnis mit den Klägern nicht.

### **Entscheidung**

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Aufwendungen außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind, sind aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen.

Krankheitskosten erwachsen dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Dies gilt auch für Aufwendungen für die krankheits- oder pflegebedingte Unterbringung des Steuerpflichtigen in einer dafür vorgesehenen Einrichtung, sodass die Aufwendungen dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung i. S. d. § 33 EStG zu berücksichtigen sind. Es gelten die allgemeinen Grundsätze über die Abziehbarkeit von Krankheitskosten. Erforderlich ist lediglich, dass die Aufwendungen mit der Krankheit und der zu ihrer Heilung oder Linderung notwendigen Behandlung in einem adäquaten Zusammenhang stehen und nicht außerhalb des Üblichen liegen. Entsprechendes gilt, wenn der Steuerpflichtige behinderungsbedingt in einer dafür vorgesehenen Einrichtung untergebracht ist.

Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung sind allerdings um eine Haushaltsersparnis, die der Höhe nach den ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten entspricht, zu kürzen, es sei denn, der Pflegebedürftige behält seinen Haushalt bei. Die Haushaltsersparnis des Steuerpflichtigen schätzt die Rechtsprechung entsprechend dem in § 33a Abs. 1 EStG vorgesehenen Höchstbetrag für den Unterhalt unterhaltsbedürftiger Personen.

Der Kläger war aufgrund seiner schweren Behinderung und der damit einhergehenden Pflegebedürftigkeit in einer Wohngemeinschaft mit Betreuungsleistungen nach § 24 WTG NW untergebracht. Hierbei handelt es sich um ein Wohn- und Betreuungsangebot, in dem mehrere ältere oder pflegebedürftige Menschen oder Menschen mit Behinderung in einer Wohnung mit einem gemeinsamen Hausstand leben und ihnen von einem oder mehreren Leistungsanbietern Betreuungsleistungen angeboten werden. Demgemäß haben Pflegebedürftige, die mit mindestens 2 und höchstens 11 weiteren Personen in einer (solchen selbstverantworteten) ambulant betreuten Wohngruppe in einer gemeinsamen Wohnung zum Zweck der gemeinschaftlich organisierten pflegerischen Versorgung leben und davon mindestens 2 weitere Personen pflegebedürftig i. S. d. §§ 14, 15 SGB XI sind, unter weiteren Voraussetzungen, einen Anspruch auf einen pauschalen (Wohngruppen-)Zuschlag gegenüber der Pflegekasse. Diesen Zuschlag erhielt auch der Kläger.

Die Unterbringung des Klägers in der selbstverantworteten Wohngemeinschaft ist danach seiner Pflegebedürftigkeit geschuldet. Die Kosten der Unterbringung sind den Klägern damit aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf es nicht. Erforderlich ist lediglich, dass die Aufwendungen – wie im Streitfall unstreitig – mit der durch die Behinderung eingetretenen Pflegebedürftigkeit in einem adäquaten Zusammenhang stehen und nicht außerhalb des Üblichen liegen.

Der Umstand, dass der Kläger nicht in einem Heim i. S. d. § 1 HeimG bzw. in einer Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot nach § 18 Abs. 1 WTG NW untergebracht ist, steht der Anerkennung der Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG nicht entgegen.

Dahingehendes ist weder im Tatbestand des § 33 EStG angelegt, noch hat der BFH die Unterbringung des Steuerpflichtigen in einem Heim i. S. d. § 1 HeimG bzw. in einer Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot nach § 18 Abs. 1 WTG NW zur Abzugsvoraussetzung für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erhoben.

Voraussetzung für den Abzug der Kosten als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG ist nicht, dass dem Kläger von dem Betreiber der Einrichtung neben Wohnraum auch Betreuungsleistungen zur Verfügung gestellt werden und damit eine umfassende Gesamtversorgung "aus einer Hand" erbracht wird. Ausreichend ist, dass der Kläger als (Mit-)Bewohner einer Wohngemeinschaft jenseits der Wohnraumüberlassung von einem oder mehreren (externen) Leistungsanbietern (gemeinschaftlich organisiert) Betreuungs-, Pflege- und Versorgungsleistungen bezieht.

Ohne Bedeutung ist auch, ob die Wohngemeinschaft der Heimaufsicht, der behördlichen Qualitätssicherung oder einer anderen Form der Überwachung unterliegt.

Es bedarf daher auch nicht der Unterscheidung, ob es sich um eine anbieterverantwortete Wohngemeinschaft oder um eine selbstverantwortete Wohngemeinschaft handelt. Denn beide Wohngemeinschaften dienen nicht anders als ein "Heim" oder eine Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot zuvörderst dem Zweck, ältere oder pflegebedürftige Menschen oder Menschen mit Behinderung aufzunehmen und ihnen Wohnraum zu überlassen, in dem die notwendigen Betreuungs-, Pflege- und Versorgungsleistungen erbracht werden.

Die Unterbringungskosten sind jedoch nur insoweit abziehbar, als sie die Haushaltsersparnis übersteigen, da dem Kläger nur insoweit gegenüber der normalen Lebensführung zusätzliche und damit berücksichtigungsfähige Mehraufwendungen entstanden sind.

Eine Berücksichtigung des Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b EStG neben den Aufwendungen für die behinderungsbedingte Unterbringung kommt nicht in Betracht.

### **3. Vermögende Tante im Pflegeheim: Sind die Kosten abziehbar?**

**Ein Neffe darf die für seine vermögende Tante übernommenen Pflegeheimkosten nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehen, da hierzu keine sittliche Verpflichtung bestand.**

#### **Hintergrund**

Im vorliegenden Fall war eine über 90jährige Frau krankheitsbedingt in einem Pflegeheim untergebracht; sie verfügte über ein nicht unerhebliches Vermögen (vermietete Immobilien und land- und forstwirtschaftliche Grundstücke). Der Neffe der Frau trug die Kosten für die Heimunterbringung und machte sie in seiner Einkommensteuererklärung 2016 als außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten) geltend. Er vertrat die Auffassung, dass ihm die Kosten aufgrund einer sittlichen Verpflichtung zwangsläufig entstanden waren, da seine Tante seine Eltern früher selbst aufopferungsvoll über 15 Jahre gepflegt hatte. Das Finanzamt sah hingegen keine sittliche Verpflichtung und lehnte den Kostenabzug ab.

## Entscheidung

Das FG entschied, dass der Neffe die Heimkosten mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehen darf. Eine für den steuerlichen Abzug erforderliche Zwangsläufigkeit der Kosten liegt nur vor, wenn der Steuerpflichtige sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Rechtliche oder tatsächliche Gründe lagen nicht vor, da der Neffe weder gesetzlich noch vertraglich zum Unterhalt der Tante verpflichtet war. Auch eine sittliche Verpflichtung vermochte das FG im vorliegenden Fall nicht zu erkennen. Eine solche ergibt sich nur, wenn sie einem vom außen wirkenden Rechtszwang ähnelt, als Forderung bzw. Erwartung der Gesellschaft in Erscheinung tritt und eine Unterlassung zu Nachteilen auf gesellschaftlicher Ebene führen würde. Eine vom Steuerpflichtigen subjektiv empfundene Pflicht zur Kostentragung reicht hingegen nicht aus, um eine sittliche Verpflichtung zu begründen. Das FG konnte die Entscheidung des Neffen zur Kostenübernahme zwar nachvollziehen, war jedoch der Ansicht, dass es die Gesellschaft nicht erwartet, dass ein Neffe die Heimkosten seiner vermögenden Tante übernimmt.

Eine sittliche Verpflichtung könnte nur in Betracht kommen, wenn die unterstützte Person die Kosten nicht aus eigenen Mitteln bestreiten kann – dies war vorliegend aber nicht der Fall. Die Gesellschaft erachtet es als zumutbar, dass ein Pflegebedürftiger zunächst sein eigenes Vermögen einsetzt und erst danach die Unterstützung naher Angehöriger beansprucht.

## 9. Steuerrecht Unternehmer

### 1. Betriebsausgabenabzug für die Anschaffung eines Sportwagens verboten

**Die Kosten für einen Supersportwagen sind nicht abziehbarer Repräsentationsaufwand.**

#### Hintergrund

Eine GmbH erwarb einen Sportwagen zu einem Kaufpreis von 218.800 EUR. Das Fahrzeug war mit Formel-1-Technologie ausgestattet und das bisher einzige Serienfahrzeug seiner Art. Der Wagen wurde in der Folgezeit kaum bewegt. Der Gesellschafter-Geschäftsführer setzte ihn sporadisch für Fahrten zwischen Büro und Wohnort ein, zudem für Fahrten zum Flughafen und zur Bank.

Die GmbH nahm zudem an Rennsportveranstaltungen teil, an denen der Supersportwagen präsentiert und zuvor per Lkw oder Anhänger angeliefert wurde. Später begründete die GmbH den neuen Geschäftsbereich "Motorsport" und veranstaltete selbst eigene Rennsportveranstaltungen. Der Geschäftsführer beantragte eine Rennlizenz beim Deutschen Motor Sport Bund e. V.

Das Finanzamt stufte die Kosten für den Wagen (anteilig) als nicht abzehbaren Repräsentationsaufwand i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ein und versagte insoweit den

Betriebsausgabenabzug. Die GmbH machte dagegen geltend, dass sich ihr Konzern gezielt auf Produktionsunternehmen mit hoher technischer Kompetenz fokussiere (insbesondere in der Automobilindustrie) und die Präsentation des Supersportwagens ihnen gegenüber das "Corporate Image" des Konzerns stärken solle. Die Rennsportveranstaltungen dienten dem Kontaktaufbau, dem Beteiligungserwerb, der Netzwerkpflege und informellen Gesprächen mit Wettbewerbern.

### **Entscheidung**

Das FG entschied, dass die Kosten für den Supersportwagen dem Abzugsverbot für Repräsentationsaufwand nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG unterliegen. Nach der Vorschrift dürfen Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segel- oder Motorjachten, sowie für ähnliche Zwecke nicht den Gewinn mindern, soweit die damit verfolgten Zwecke nicht selbst Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit des Unternehmens sind.

Unter das Abzugsverbot fallen Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Kosten für "ähnliche Zwecke" können auch Kosten für Oldtimer oder Rennwagen sein, die eine ähnliche Nähe zur privaten Lebensführung aufweisen, wie die Jagd, die Fischerei oder Jachten.

Das Fahrzeug im vorliegenden Fall war der Prototyp eines Sportwagens, der für Aufsehen im Straßenbild sorgte, der sportlichen Betätigung diene und geeignet war, ein Affektionsinteresse des Halters auszulösen – für ihn also einen ideellen Wert hatte. Das Fahrzeug diene damit typisierend den privaten Interessen des Gesellschafter-Geschäftsführers. Er war zu Unterhaltungszwecken von Geschäftsfreunden genutzt worden.

Das Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen konnte auch nicht mit dem Argument umgangen werden, dass der Einsatz des Sportwagens einer eigenen, mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit des Unternehmens diene. Das FG vertrat insoweit die Auffassung, dass kein Zusammenhang mit dem neuen Geschäftsbereich "Motorsport" bestanden hatte, da hierfür andere Rennwagen eingesetzt worden waren.

## **2. Gewerbliche Beteiligung einer vermögensverwaltenden GbR**

**Ein gewerbliches Unternehmen i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG gilt nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb.**

### **Hintergrund**

Eine bei der Klägerin (W-GbR) durchgeführte Betriebsprüfung, die die Streitjahre 2003 bis 2006 betraf, gelangte zu der Auffassung, dass die gewerblichen Einkünfte aus der Beteiligung an der A-GmbH & Co. KG (A-KG) der Klägerin insgesamt als gewerblich zu qualifizieren sind, da die Klägerin neben ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der gewerblich tätigen A-KG erzielt hatte. Obwohl die Anteile an der KG laut Handelsregisterauszug von den einzelnen Gesellschaftern gehalten wurden, handelte es sich bei dem KG-Anteil um Betriebsvermögen der Klägerin, da eine Eintragung unter der Firmierung als Grundstücks-GbR bis 2001 nicht möglich gewesen sei. Indessen wurde das Halten des KG-Anteils

durch die Klägerin selbst eindeutig durch deren Auftreten als Kommanditistin der KG im Außen- und Innenverhältnis belegt. Die Einkünfte der Klägerin sind daher auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Das FG hat die Klage als teilweise begründet angesehen. Es hat die gegenüber der Klägerin erfolgten Gewerbesteuermessbetragsfestsetzungen 2003 bis 2005 aufgehoben und die die Klägerin betreffenden Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2005 entsprechend geändert, d. h. die gesonderten und einheitlichen Feststellungen des Gewerbesteuermessbetrags der Gesellschaft und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile am Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft aufgehoben. Im Übrigen hat es die Klage jedoch abgewiesen. Hiergegen wenden sich sowohl die Klägerin als auch das Finanzamt mit ihren Revisionen.

### **Entscheidung**

Der BFH hat die Revisionen als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hat ohne Rechtsfehler die gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2006 der Klägerin gerichtete Klage als unbegründet angesehen, weil die Klägerin als Mitunternehmerin der A-KG gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG bezogen hat. Die Revision des Finanzamts ist ebenfalls unbegründet, denn das FG hat § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zutreffend verfassungskonform dahin ausgelegt, dass die Klägerin als gewerbliches Unternehmen i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt.

Das FG hat zur Beantwortung der Frage, ob die Klägerin Mitunternehmerin der A-KG war, ohne Rechtsfehler maßgeblich auf den Gesellschaftsvertrag der A-KG abgestellt, der vorsieht, dass den Gesellschaftern der Klägerin "in Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter der Bezeichnung (W-GbR)" ein Kommanditanteil i. H. v. 120.000 DM (12 %) zusteht. Entstehungstatbestand und Grundlage der KG ist der Abschluss des Gesellschaftsvertrags. Die Beschlussfassung der Gesellschafter entscheidet darüber, wer Kommanditist der Gesellschaft wird. Daher musste das FG aufgrund des Umstands, dass im Handelsregister nicht die Klägerin, sondern deren Gesellschafter als Kommanditisten der A-KG eingetragen wurden, nicht zu dem Ergebnis gelangen, die Gesellschafter der Klägerin seien Mitunternehmer der A-KG gewesen.

Dass die Klägerin als GbR nach der bis 2001 geltenden Rechtsprechung zivilrechtlich nicht Kommanditistin einer KG sein konnte und auch nicht als solche in das Handelsregister eingetragen werden konnte, steht der Annahme einer Mitunternehmerstellung der Klägerin bei der A-KG nicht entgegen. Wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat, bleibt ein unwirksames Rechtsgeschäft jedenfalls für die Besteuerung erheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG ist in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen (Beteiligungs-) Einkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte der Gesellschaft abfärben, verfassungsgemäß.

Die einkommensteuerrechtliche Abfärbung von Beteiligungseinkünften gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG dient der umfassenden Verstrickung des Gesellschaftsvermögens und damit einem legitimen Gesetzeszweck. Darüber hinaus verfolgt der Gesetzgeber auch mit der Regelung in § 15

Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG die Erleichterung der Einkünfteermittlung durch die Konzentration auf nur eine Einkunftsart.

Zudem ist zu beachten, dass die mit der Abfärbewirkung verbundene Gewerblichkeit – insbesondere bei der Umqualifizierung von Einkünften aus der Vermögensverwaltung – auch zu steuerlichen Vorteilen führen kann und für den Steuerpflichtigen die zumutbare Möglichkeit besteht, den mit der Abfärbung verbundenen Belastungen durch eine entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltung, insbesondere die Gründung einer zweiten, personenidentischen Gesellschaft, zu entgehen.

Eine sogenannte Bagatellgrenze – wie diese von der Rechtsprechung für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften entwickelt wurde und die auch im Rahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG (sog. Seitwärtsabfärbung) zu beachten ist – gilt im Zusammenhang mit der Aufwärtsabfärbung nicht. Die Regelung ist auch ohne eine entsprechende Bagatellgrenze verfassungsgemäß.

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Als Gewerbebetrieb definiert § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Ein gewerbliches Unternehmen i. S. d. § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 EStG gilt hingegen nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb.

### **3. Golfturnier als Veranstaltung für vermögende Privatkunden: Pauschalversteuerung möglich?**

**Sachzuwendungen eines Kreditinstituts an seine Privatkunden, die der Pflege der Geschäftsbeziehung dienen, führen nicht zur Pauschalversteuerung nach § 37b Abs. 1 EStG.**

#### **Hintergrund**

Die Klägerin betreibt ein Kreditinstitut. Sie lud in den Streitjahren 2012 und 2015 unterschiedliche, von ihrem Vorstand betreute, vermögende Privatkunden zu 2 Veranstaltungen ein – eine Schifffahrt mit Weinprobe und ein Golfturnier. Konkrete Produkte wurden bei diesen Veranstaltungen nicht beworben. Auch die Einladungen enthielten keinen Hinweis auf eine bestimmte Geldanlage oder mögliche Beratungsgespräche.

Alle eingeladenen Privatkunden unterhielten bei der Klägerin zumindest ein Spar- und/oder Girokonto. Teilweise hatten diese Privatkunden über die Klägerin auch in ganz unterschiedliche Wertpapiere (Aktien, Investmentanteile, Schuldverschreibungen) investiert. Etwa 20 % der Privatkunden hatten der Klägerin Kapital für einen festen Zins und eine feste Laufzeit überlassen. Ein geringer Anteil der eingeladenen Privatkunden hatte von der Klägerin auch einen Kredit erhalten.

Die Klägerin unterwarf die Veranstaltungskosten der Pauschalsteuer gem. § 37b EStG und meldete sie in den Lohnsteuer-Anmeldungen für Dezember 2012 und Oktober 2015 an. Das Finanzamt hob

nach Abschluss einer Lohnsteuer-Außenprüfung den Vorbehalt der Nachprüfung unter anderem für die streitgegenständlichen Lohnsteuer-Anmeldungen auf.

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein, mit dem sie sich gegen die Besteuerung der streitigen Sachzuwendungen wandte. Der daraufhin erhobenen Klage gab das FG statt.

## Entscheidung

Der BFH weist die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück.

Die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG erfasst nur solche betrieblich veranlassten Zuwendungen, die bei den Zuwendungsempfängern dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart und keinen sonstigen originären (Einkommen-)Steuertatbestand, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl.

Nach diesen Maßstäben kommt eine Pauschalierung der Einkommensteuer für die streitigen Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht in Betracht. Zwar waren diese als Marketingmaßnahmen betrieblich veranlasst. Gleichwohl schuldete die Klägerin hierfür keine Pauschalsteuer gem. § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Denn die von ihr gewährten, betrieblich veranlassten Zuwendungen führten – als einzige in Betracht kommende Einkunftsart – bei den Zuwendungsempfängern nicht zu einkommensteuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen.

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 11 EStG aufgeführten (laufenden) Kapitalerträge sowie Gewinne aus Veräußerungen und gleichgestellten Vorgängen gem. § 20 Abs. 2 EStG. Dabei ist grundsätzlich jede einzelne Kapitalanlage als gesonderte Einkunftsquelle zu betrachten und deren Einnahmen und Ausgaben getrennt zu erfassen. Ob eine Vermögensmehrung als Einnahme bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen ist, bestimmt sich nach dem Veranlassungsprinzip. Nach § 20 Abs. 3 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in § 20 Abs. 1 und 2 EStG bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden.

Im Streitfall haben die Privatkunden zwar im Rahmen von Spar-, Girokonto- und Festgeldverträgen sowie durch den Erwerb von Aktien, Investmentanteilen oder Schuldverschreibungen Kapital an die Klägerin bzw. an Dritte überlassen und aus diesen Kapitalanlagen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen können. Die streitigen Sachzuwendungen der Klägerin waren nach der Tatsachenwürdigung des FG aber weder ein durch diese Kapitalanlagen veranlasstes zusätzliches Entgelt noch ein ggf. vorgezogenes Entgelt für eine geplante künftige Kapitalüberlassung. Vielmehr handelte es sich bei den Veranstaltungen um (Werbe-)Maßnahmen der Kundenpflege und -bindung, welche den Kundenberatern der Klägerin allgemein als "Türöffner" dienten und deren Chancen auf künftige Geschäftsabschlüsse, insbesondere die Vermittlung weiterer Kapitalanlagen auch von Drittanbietern, mit den vermögenden Teilnehmern erhöhen sollten.

Das FG hat schließlich auch zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verneint. Dieser Vorschrift unterfallen betrieblich veranlasste Geschenke, die grundsätzlich zum Betriebsausgabenabzug berechtigen, wenn § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG diesen nicht verwehrt. Geschenke i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sind unentgeltliche Zuwendungen, d. h. die Zuwendung darf nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht sein und nicht in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung stehen. Das Vorliegen einer unentgeltlichen Zuwendung i. S. d. §§ 37b Abs.

1 Satz 1 Nr. 2, 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG und die gleichzeitige Annahme eines steuerbaren Kapitalertrags i. S. d. § 20 EStG schließen sich jedoch denkllogisch aus. Auch § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst nur die Einkommensteuer, die durch Geschenke i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG entsteht, wenn und soweit der Empfänger dieser Geschenke dadurch Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. §§ 13 bis 24 EStG erzielt. Das ist vorliegend bei den streitigen Sachzuwendungen der Klägerin an die Privatkunden hinsichtlich der insoweit allein in Betracht kommenden Einkünfte aus Kapitalvermögen – wie dargelegt – nicht der Fall.

#### 4. Steuerliches Einlagekonto: vergessener Zugang zur Kapitalrücklage

**Eine Berichtigung nach § 129 AO erfordert, dass aus dem Akteninhalt nicht nur die Erhöhung der Kapitalrücklage ersichtlich ist, sondern auch der tatsächliche Mittelzufluss.**

##### Hintergrund

Eine GmbH hat im Jahr 2007 ihr Stammkapital erhöht. Die neu in die GmbH eintretenden Gesellschafter hatten ein Agio zu erbringen, das der Kapitalrücklage zugewiesen wurde. Dies ist so aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2007 ersichtlich. In den Steuererklärungen für 2007 wurde dieser Vorgang jedoch nicht übernommen, sondern ein unverändertes steuerliches Einlagekonto mit 0 EUR erklärt. Das Finanzamt hat die Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG erklärungsgemäß vorgenommen. Im Jahr 2017 hat die GmbH den Fehler bemerkt und beantragte eine Berichtigung nach § 129 AO. Das Finanzamt hat eine offenbare Unrichtigkeit verneint und eine Korrektur auch im Einspruchsverfahren abgelehnt.

##### Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet abgewiesen. Für eine offenbare Unrichtigkeit müsste sich aus dem Akteninhalt sowohl die Erhöhung der Kapitalrücklage als auch der tatsächliche Mittelzufluss bei der GmbH ergeben. Aus den Bilanzakten waren jedoch nur die Agio-Zuzahlung und deren Zuweisung zur Kapitalrücklage ersichtlich. Nicht ersichtlich war hingegen, dass die neuen Gesellschafter das von ihnen in die Kapitalrücklage einzuzahlende Agio auch tatsächlich gezahlt haben. Aus den Bilanzerläuterungen konnte lediglich eine Einforderung der Einlage ersehen werden. Eine eingeforderte Einlage bedeutet aber nicht zwingend, dass diese auch tatsächlich gezahlt wurde.

Das FG stützt sich auch auf die Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 8.12.2021, I R 47/18). Darin hat der BFH zwar festgestellt, dass auf einer zweiten Stufe noch anzustellende Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos eine offenbare Unrichtigkeit i. S. d. § 129 Satz 1 AO nicht ausschließen. Sind jedoch bereits auf der ersten Stufe weitere Sachverhaltsermittlungen erforderlich, scheidet eine Berichtigung mangels eines rein mechanischen Versehens aus. Dazu gehört auch die Frage, ob eine offenbare Unrichtigkeit dem Grunde nach vorliegt. Denn ein handelsbilanziell dargestellter Zufluss zur Kapitalrücklage geht nicht automatisch mit einem Zufluss zum steuerlichen Einlagekonto einher.

#### 5. Was bedeutet "persönliches Erscheinen" vor Gericht?

**Hat das Gericht das persönliche Erscheinen des Klägers angeordnet, kann es im Rahmen des ihm eingeräumten Ermessens den Antrag des Klägers, ihm die Teilnahme am Erörterungstermin per Videokonferenz zu gestatten, ablehnen.**

##### Hintergrund

Mit Verfügung vom 21.8.2023 hatte der Vorsitzende des Senats im Klageverfahren das persönliche Erscheinen des Klägers zur mündlichen Verhandlung angeordnet. Der Kläger stellte daraufhin den Antrag, ihm zu gestatten, sich nach § 91a Abs. 1 Satz 1 FGO per Videokonferenz an der mündlichen Verhandlung zu beteiligen.

### **Entscheidung**

Das FG hat den Antrag abgelehnt. Das Gericht kann den Beteiligten, ihren Bevollmächtigten und Beiständen auf Antrag oder von Amts wegen gestatten, sich während einer mündlichen Verhandlung an einem anderen Ort aufzuhalten und dort Verfahrenshandlungen vorzunehmen. Die Verhandlung wird zeitgleich in Bild und Ton an diesen Ort und in das Sitzungszimmer übertragen.

Die Entscheidung des Gerichts, ob den Beteiligten und/oder ihren Vertretern zu gestatten ist, als Abwesender Verfahrenshandlungen vorzunehmen, ist eine Ermessensentscheidung. Im Grundsatz sind bei der Ermessensentscheidung des Gerichts einerseits das Interesse des Antragstellers und/oder seines Bevollmächtigten und andererseits die Bedeutung der Grundsätze der Mündlichkeit und Unmittelbarkeit im konkreten Einzelfall abzuwägen.

Gemessen an den vorstehend skizzierten Grundsätzen war der Antrag nach § 91a Abs. 1 Satz 1 FGO abzulehnen. Die Anordnung des persönlichen Erscheinens beruhte auf der Überlegung, dass das persönliche Erscheinen des Klägers und seine Anwesenheit im Verhandlungsraum für den Fortgang des Verfahrens förderlich erscheint. Hinter diesem Aspekt muss das Interesse des Klägers und seines Prozessbevollmächtigten, aus Gründen der Zeit- oder Kostenersparnis von der unmittelbaren Anwesenheit im Verhandlungssaal dispensiert zu werden, zurücktreten.

## **6. Zum Zeitpunkt der Vereinnahmung bei Überweisungen**

**Bei Überweisungen liegt eine Vereinnahmung des Entgelts auch dann erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers vor, wenn die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird.**

### **Hintergrund**

Beim Kläger, der die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnete, fand im Juli 2020 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für das 2. Halbjahr 2019 statt. In Auswertung des Prüfungsberichts berücksichtigte das Finanzamt im Umsatzsteuer-Jahresbescheid für das Jahr 2019 (Streitjahr) auch das Entgelt für einen steuerbaren Umsatz der erst am 2.1.2020 auf dem Girokonto des Klägers gebucht worden war. Er sei nach Auffassung des Finanzamts bereits aufgrund einer rückwirkenden Wertstellung zum 31.12.2019 – und damit im Streitjahr – i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG vereinnahmt worden.

Der Einspruch gegen den Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2019 hatte keinen Erfolg. Der hiergegen erhobenen Klage gab das FG mit der Begründung statt, dass bei Überweisungen ein Entgelt nicht im Zeitpunkt der "Gutschrift (Datum der Wertstellung)" auf dem Konto des Empfängers vereinnahmt sei, sondern im "Zeitpunkt der Buchung", da das Geld davor faktisch noch nicht verfügbar sei.

## Entscheidung

Der BFH hat die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Das FG habe im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Kläger das Entgelt nicht im Streitjahr vereinnahmt habe.

Die Vereinnahmung i. S. v. § 13 UStG erfordert, dass der Unternehmer über die Gegenleistung für seine Leistung wirtschaftlich verfügen kann. Bei Überweisungen kommt es daher zur Vereinnahmung im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers. Für das Vorliegen der Gutschrift ist es unerheblich, ob die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird.

Bei Überweisungen auf ein Girokonto wie im Streitfall ist zwischen dem Anspruch auf Gutschrift, dem Anspruch auf Wertstellung (Valutierung) und dem Anspruch aus der Gutschrift zu unterscheiden. Die Wertstellung (Valutierung) gibt dabei den Zeitpunkt an, zu dem der gebuchte Betrag zinswirksam wird. Sie ist eine von der Gutschrift unabhängige Buchung.

Erfolgt die Wertstellung vor dem Tag der Buchung der Gutschrift, steht der Betrag dem Kontoinhaber gleichwohl erst mit der Buchung der Gutschrift zur Verfügung, da er erst ab diesem Zeitpunkt über den Betrag verfügen kann. Die zeitlich mit Rückwirkung vorgenommene Valutierung ist für die Vereinnahmung i. S. v. § 13 UStG unbeachtlich. Denn maßgeblich ist, dass über die Gegenleistung (als den zu vereinnahmenden Betrag) wirtschaftlich verfügt werden kann. Dies erfordert die Verfügungsmöglichkeit über den gutgeschriebenen Betrag und nicht nur eine auf die Zinswirksamkeit bezogene Wertstellung.

Danach hat das FG die Vereinnahmung des erst am 2.1.2020 gutgeschriebenen, aber bereits zum 31.12.2019 valutierte Entgelts im Streitjahr zutreffend verneint. Es hat zutreffend auf den Zeitpunkt abgestellt, zu dem der überwiesene Betrag für den Leistungsempfänger auf seinem Konto faktisch verfügbar ist. Dass es dabei den maßgeblichen Anspruch aus der Gutschrift "als Zeitpunkt der Buchung" umschrieben hat, ist im Hinblick hierauf unbeachtlich, zumal das FG das "Datum der Wertstellung" zutreffend als nicht maßgeblich angesehen hat.

## 10. Vereine

### 1. Handgeldzahlungen anlässlich des Vertragsabschlusses abziehbar?

**Sind Handgelder für die bloße Unterzeichnung von Arbeitsverträgen durch Fußball-Lizenzspieler als Betriebsausgaben sofort abzugsfähig oder als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auf die vertraglich vereinbarte Laufzeit der Arbeitsverträge zu verteilen? Die Antwort liefert das FG München. Ob sich der BFH dieser anschließen wird, bleibt abzuwarten.**

#### Hintergrund

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Unterhaltung einer Fußball-Lizenzspielerabteilung zur Teilnahme an der DFB-Lizenzliga und anderen nationalen und internationalen Wettbewerben.

Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2015-2018 stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin mit diversen Lizenzspielern Vereinbarungen über Handgeldzahlungen anlässlich des Abschlusses des jeweiligen Spielervertrags bzw. bei Vertragsverlängerung getroffen hatte, die sie aufwandswirksam in der Periode erfasste, in welcher der jeweilige Lizenzspieler den Arbeitsvertrag mit ihr abschloss bzw. verlängerte.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass es sich bei den gezahlten Handgeldern um Ausgaben vor dem Abschlussstichtag handle, die Aufwand für die Dauer des Arbeitsverhältnisses und somit auch Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Abschlussstichtag darstellten und sich damit auch auf Zeiträume nach dem Bilanzstichtag beziehen. Die Kosten seien daher für die Dauer des jeweils geschlossenen Arbeitsverhältnisses nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG aktiv abzugrenzen, da die Verträge in einer Weise miteinander verknüpft seien, dass die Handgeldzahlung durch die Klägerin die Gegenleistung für die Bindung des Spielers über die Dauer des Arbeitsverhältnisses an den Club darstellt.

Der Prüfer bildete an den Bilanzstichtagen 30.6.2016 bis 30.6.2018 aktive Rechnungsabgrenzungsposten. Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ mit Datum vom 3.3.2021 geänderte Körperschaftsteuerbescheide u. a. für die Streitjahre 2016-2018. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 10.2.2022 als unbegründet zurück.

### **Entscheidung**

Das FG hat entschieden, dass es sich bei den Handgeldern um betrieblichen Aufwand und nicht um Ausgaben, die nach §§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 255 Abs. 1 HGB als Anschaffungs- oder Anschaffungsnebenkosten zu bilanzieren sind.

Zwar würden nach der Rechtsprechung des BFH Transferentschädigungen, die bei dem Wechsel eines Spielers von einem Verein zu einem anderen Verein gezahlt werden, Anschaffungskosten für das immaterielle Wirtschaftsgut "Spielerlaubnis" darstellen; die Spielerlaubnis stellt danach ein entgeltlich erworbenes Wirtschaftsgut gem. § 5 Abs. 2 EStG dar, welches zu aktivieren ist.

Die vereinbarten Handgelder stellen aber nach Meinung des FG keine Anschaffungsnebenkosten zum immateriellen Wirtschaftsgut Spielerlaubnis dar und auch keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar, sondern sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.