

September 2022

Inhalt

Arbeitsrecht

1. Nachweisgesetz: Neue Pflichten für Arbeitgeber

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. GmbH-Gesellschafterliste: Einreichung durch den Gesellschafter möglich?
2. Kündigung des Geschäftsführeranstellungsvertrags auch schon vor Ablauf der Mindestlaufzeit wirksam?
3. Zur ertragsteuerliche Behandlung eines Filmvertriebsvertrags
4. Zur Wirksamkeit von Steuerbescheiden nach Eröffnung der Insolvenz

Kapitalanlage und Versicherung

1. Altersvorsorge-Eigenheimbetrag: Zur Verwendung des geförderten Altersvorsorgekapitals zur Darlehenstilgung
2. Nutzungsentschädigungen aus der Rückabwicklung eines Darlehensvertrags: Kapitalertrag oder nicht?

Land- und Forstwirtschaft

1. Erwerb eines Grundstücks mit Weihnachtsbaumpflanzung: Was fällt unter die Grunderwerbsteuer?

Lohn und Gehalt

1. Stellt ein Forschungspreisgeld steuerpflichtigen Arbeitslohn dar?
2. Zur Verfügung stellen einer VIP-Loge an Mitarbeiter: Arbeitslohn?

Private Immobilienbesitzer

1. Wenn das Haus nach Scheidung dem Expartner überlassen wird: Veräußerungsgewinn ist steuerpflichtig
2. Wertsteigerungen bei Mietkaution stehen Mieter zu

Sonstige Steuern

1. Erbschaftsteuer: Befreiung auch bei unzumutbarer Selbstnutzung des Familienheims?
2. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Höhe der Säumniszuschläge

Steuerrecht Arbeitnehmer

1. Unbefristet angestellter Leiharbeiter: Entfernungspauschale

Steuerrecht Privatvermögen

1. Ambulante Pflege: Warum es die Steuerermäßigung nach § 35a EStG auch für Aufwendungen Dritter gibt
2. Seminare zur Geldanlage und Persönlichkeitsentwicklung: Kein Abzug als Betriebsausgaben
3. Tätigkeit als Diplom-Finanzwirtin mit gleichzeitigem Jurastudium: Anspruch auf Kindergeld?

Steuerrecht Unternehmer

1. Betrieb einer Seniorenresidenz und erweiterte Gewerbesteuerkürzung
2. Eintritt in einen Freizeitpark und Hotelübernachtung: Welcher Umsatzsteuersatz gilt?
3. Entfernungspauschale: Was ist eine Betriebsstätte?
4. Klage wegen Steuerberaterprüfung: Wann liegt Eilbedürftigkeit vor?
5. Tätigkeit als Präventions- und Persönlichkeitstrainer nicht von der Umsatzsteuer befreit
6. Vorsteuerabzug ausnahmsweise auch ohne ordnungsgemäße Rechnung
7. Zu Überentnahmen bei Einnahmenüberschussrechtern

Vereine

1. Übernahme der Verwaltung des Zivildienstes als Zweckbetrieb

1. Nachweisgesetz: Neue Pflichten für Arbeitgeber

Zum 1.8. ist das "Gesetz zur Umsetzung der Arbeitsbedingungen-Richtlinie" mit erheblichen Änderungen im Nachweisgesetz in Kraft getreten. Erweitert wurden insbesondere die Nachweis- und Informationspflichten für Arbeitgeber, die von großer Bedeutung für die Praxis sind.

Grund für die Änderungen ist die Richtlinie (EU) 2019/1152 über transparente und vorhersehbare Arbeitsbedingungen in der Europäischen Union ("Arbeitsbedingungenrichtlinie"). Aufgrund neuer Arbeitsformen besteht eine größere Notwendigkeit für Mitarbeitende, umfassend, zeitnah und schriftlich in einer leicht zugänglichen Form über ihre wesentlichen Arbeitsbedingungen unterrichtet zu werden.

Wesentliche Änderungen des NachweisG

Hauptsächlich wird die Arbeitsbedingungenrichtlinie durch Änderungen des Nachweisgesetzes (NachweisG) umgesetzt, aber auch andere Gesetze wie zum Beispiel das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz oder das Teilzeit- und Befristungsgesetz sind betroffen.

Es bleibt dabei, dass die wesentlichen Arbeitsbedingungen schriftlich niederzulegen sind. Die **elektronische Form bleibt** gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 NachweisG **ausgeschlossen**.

Erstmals werden **Verstöße** gegen bestimmte Vorschriften des NachweisG als **Ordnungswidrigkeit** behandelt, die mit einer **Geldbuße** von jeweils bis zu **2.000 EUR** geahndet werden können. Wenn also ein Unternehmen die wesentlichen Arbeitsbedingungen von Mitarbeitenden mit einer qualifizierten elektronischen Signatur statt in Schriftform niederlegt, kann dies zu einer Geldbuße führen.

Handlungsbedarf besteht für **alle Arbeitsverhältnisse**. Auch für Arbeitsverhältnisse, die begründet wurden, bevor die Änderungen des NachweisG in Kraft getreten sind, gelten die Neuregelungen. Mitarbeitende können vom Arbeitgeber verlangen, dass die im NachweisG genannten wesentlichen Arbeitsbedingungen **innerhalb von einer Woche ausgehändigt** werden.

Folgende Arbeitsbedingungen müssen zusätzlich zu den bisher in § 2 NachweisG genannten Vertragsbedingungen aufgenommen werden:

- Enddatum bei befristeten Arbeitsverhältnissen
- Sofern vereinbart: die Möglichkeit, dass die Mitarbeitenden ihren jeweiligen Arbeitsort frei wählen können
- Sofern vereinbart: Dauer der Probezeit
- Vergütung von Überstunden
- Fälligkeit und Form der Auszahlung des Arbeitsentgelts
- vereinbarten Ruhepausen und Ruhezeiten sowie bei vereinbarter Schichtarbeit das Schichtsystem, der Schichtrhythmus und Voraussetzungen für Schichtänderungen
- sofern vereinbart: Einzelheiten zur Arbeit auf Abruf
- Möglichkeit der Anordnung von Überstunden sowie deren Voraussetzungen
- ein etwaiger Anspruch auf vom Arbeitgeber bereitgestellte Fortbildung
- im Grundsatz: Name und Anschrift des Versorgungsträgers der betrieblichen Altersversorgung, falls eine solche gewährt wird
- bei Kündigung des Arbeitsverhältnisses einzuhaltende Verfahren (mindestens das Schriftformerfordernis und die Fristen für die Kündigung des Arbeitsverhältnisses sowie die Frist zur Erhebung einer Kündigungsschutzklage)

- Hinweis auf die anwendbaren Tarifverträge, Betriebs- oder Dienstvereinbarungen und Regelungen paritätisch besetzter Kommissionen, die auf der Grundlage kirchlichen Rechts Arbeitsbedingungen für den Bereich kirchlicher Arbeitgeber festlegen
- erweiterte Dokumentationspflichten für Sachverhalte, bei denen die Mitarbeitenden z. B. länger als vier aufeinanderfolgende Wochen im Ausland arbeiten

Zusätzliche Änderungen bei Leiharbeitnehmenden

Auch das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz enthält eine wichtige Neuregelung: Der Entleiher muss künftig dem Leiharbeitnehmenden, der ihm seit mindestens sechs Monaten überlassen ist und der ihm in Textform den Wunsch nach dem Abschluss eines Arbeitsvertrages angezeigt hat, innerhalb eines Monats nach Zugang der Anzeige eine begründete Antwort in Textform mitteilen.

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. GmbH-Gesellschafterliste: Einreichung durch den Gesellschafter möglich?

Nur Geschäftsführer oder ein Notar sind befugt, bei Änderungen im Gesellschafterbestand einer GmbH eine neue Gesellschafterliste einzureichen. Ein Gesellschafter ist dazu nicht befugt. Das gilt selbst dann, wenn eine einstweilige Verfügung die GmbH zur Einreichung einer neuen Liste verpflichtet.

Hintergrund

Bei einer GmbH hatte ein Gesellschafter gegen die GmbH eine einstweilige Verfügung auf Einreichung einer geänderten Gesellschafterliste erwirkt. Der Gesellschafter wartete jedoch nicht ab, bis die Geschäftsführung eine geänderte Gesellschafterliste einreichte. Stattdessen übersandte er selbst eine geänderte Gesellschafterliste an das Handelsregister.

Das Handelsregister wies die Liste zurück. Es begründete die Zurückweisung damit, dass ein GmbH-Gesellschafter in seiner Eigenschaft als solcher nicht zur Einreichung von Gesellschafterlisten befugt sei. Dagegen wandte sich der Gesellschafter mit seiner Beschwerde.

Entscheidung

Die Beschwerde blieb erfolglos. Das Kammergericht Berlin bestätigte die Auffassung des Handelsregisters, dass nur die Geschäftsführer einer GmbH und Notare zur Einreichung geänderter Gesellschafterlisten befugt sind. Ein Gesellschafter hat keine Befugnis hierzu. Das gilt selbst dann, wenn er eine einstweilige Verfügung erwirkt hat, nach der die GmbH bzw. ihre Geschäftsführung eine neue Gesellschafterliste einreichen muss.

Die Gesellschafter der GmbH haben keine eigene Einreichungsbefugnis. Das gilt auch dann, wenn sie eine einstweilige Verfügung auf Hinterlegung einer neuen Gesellschafterliste erwirkt haben. Solche einstweiligen Verfügungen kommen bei Gesellschafterstreitigkeiten immer wieder vor, weil Gesellschafter häufig nur im Wege einstweiligen Rechtsschutzes ihre Position sichern können. Selbst wenn sie eine einstweilige Verfügung erreichen, dürfen sie die Gesellschafterliste aber nicht selbst einreichen. Dies ist nach wie vor alleinige Befugnis der Geschäftsführung.

2. Kündigung des Geschäftsführeranstellungsvertrags auch schon vor Ablauf der Mindestlaufzeit wirksam?

Ein Geschäftsführeranstellungsvertrag kann bei Vorliegen einer vertraglich vereinbarten Mindestlaufzeit schon während des Zeitraums der Mindestlaufzeit wirksam ordentlich gekündigt werden. Voraussetzung ist, dass die Kündigungsfrist erst nach Ende der Mindestlaufzeit abläuft.

Hintergrund

Der Kläger war zum Geschäftsführer der Beklagten bestellt. Im Geschäftsführeranstellungsvertrag hatten die Parteien zunächst eine Mindestlaufzeit von 5 Jahren vereinbart. Nach Ablauf der Mindestlaufzeit von 5 Jahren sollte der Vertrag mit einer Kündigungsfrist von 1 Jahr zum Ende des darauffolgenden Kalenderjahres kündbar sein. Der Kläger und die Beklagte schlossen vor Ablauf der 5 Jahre eine Änderungsvereinbarung. Sie vereinbarten eine unbefristete Fortsetzung des Geschäftsführeranstellungsvertrages mit einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Monatsende. Die Änderungsvereinbarung sollte direkt im Anschluss an die Mindestlaufzeit wirksam werden. Schon vor Ablauf der Mindestlaufzeit von 5 Jahren kam es zu einem Zerwürfnis der Parteien. Die Beklagte berief den Kläger als Geschäftsführer ab und erklärte noch während der fest vereinbarten Mindestlaufzeit die ordentliche Kündigung des Geschäftsführeranstellungsvertrages.

Entscheidung

Die ordentliche Kündigung konnte auch schon vor Ablauf der Mindestlaufzeit wirksam erklärt werden. Allerdings beendet eine solche Kündigung den Geschäftsführeranstellungsvertrag frühestens mit Ablauf des Zeitraums, für den die ordentliche Kündigung ausgeschlossen ist. Wann in diesem Fall die Kündigungsfrist zu laufen beginnt – bereits mit Zugang der Kündigung oder erst mit Ablauf des Zeitraums, für den die ordentliche Kündigung ausgeschlossen ist – hängt in erster Linie von den vertraglichen Vereinbarungen ab.

Soweit keine diesbezügliche Abrede vorliegt, beginnt die Kündigungsfrist bereits mit Zugang der Kündigungserklärung. Dies folgt aus dem Zweck der Kündigungsfrist, dem Vertragsteil, dem gekündigt wird, genügend Zeit zu lassen, sich einen anderen Vertragspartner zu suchen. Weder aus dem Geschäftsführeranstellungsvertrag noch aus der Änderungsvereinbarung ergeben sich hinreichenden Anhaltspunkte für einen abweichenden Parteiwillen bzgl. des Beginns der Kündigungsfrist. Die Kündigungsfrist begann vorliegend daher mit Zugang der Kündigungserklärung zu laufen. Darüber hinaus reduziert sich die Kündigungsfrist mit Ablauf der Mindestlaufzeit von 5 Jahren in Verbindung mit der Änderungsvereinbarung auf 6 Monate zum Monatsende.

3. Zur ertragsteuerlichen Behandlung eines Filmvertriebsvertrags

Bei Filmleasingverträgen ist eine verlässliche Einschätzung der Wertentwicklung im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertriebsvertrags regelmäßig nicht möglich. Deshalb können die für Leasingverträge entwickelten Grundsätze zur Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums nicht uneingeschränkt auf die Nutzungsüberlassung von Filmrechten übertragen werden.

Hintergrund

Die A-GmbH & Co. KG (Produktionsgesellschaft) erwarb in 2006 alle Rechte an einem Film. Sie beauftragte die D (Produktionsdienstleister) mit der Herstellung des Films und übertrug als Lizenzgeberin die Verwertungsrechte an F (Lizenznehmerin). F hat fixe und variable Lizenzzahlungen zu entrichten.

Für das Auslaufen des Filmvertriebsvertrags mit F waren verschiedene "Endschaftsregelungen" vereinbart. Diese sahen eine Laufzeitverlängerung vor (Verlängerungsoption). Für den Fall der Nichtverlängerung stand F eine Option zum Erwerb der Filmrechte zu (Kaufoption). Wurde die Vertragslaufzeit nicht verlängert und auch die Kaufoption von F nicht ausgeübt, konnte die A von F die Gewährung eines zinslosen Darlehens

verlangen (Darlehensoption). Bei Ausübung der Darlehensoption musste sich die A verpflichten, den Film zu verwerten, um das Darlehen an F zurückzuzahlen. Sämtliche Zahlungsverpflichtungen der F an die A wurden durch eine Schuldübernahme (Defeasance) einer Bank abgesichert.

Das Finanzamt ging davon aus, die Filmvertriebsvereinbarung mit F habe zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten auf F geführt. Die Zahlungsansprüche der A (Lizenzgebühren) waren (aufgrund der Schuldübernahme) hinreichend sicher. Daher ist zum ersten offenen Bilanzstichtag (31.12.2009) eine abgezinste Kaufpreisforderung zu aktivieren.

Dem widersprach das Finanzgericht und gab der Klage statt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Urteil des Finanzgerichts und wies die Revision des Finanzamts zurück. A hat keine Kaufpreisforderung zu aktivieren, da sie das wirtschaftliche Eigentum an den Filmrechten nicht auf F übertragen hat. Sie hat auch keine Schlusszahlung als weitere Gegenleistung zu aktivieren.

A ist als Herstellerin des Films zivilrechtliche Eigentümerin der Filmverwertungsrechte. Sie ist Inhaberin des Leistungsschutzrechts, das ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellt und nach Urheberrecht übertragbar ist.

Bei entgeltlichen Nutzungsüberlassungen, bei denen das Gesamtentgelt die vom Eigentümer getragenen Anschaffungs-/Herstellungskosten abdeckt, kommt eine wirtschaftliche Zurechnung beim Nutzungsberechtigten in Betracht, wenn sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und die Grundmietzeit annähernd decken oder zwar die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erheblich länger als die Grundmietzeit ist, jedoch dem Nutzungsberechtigten eine Verlängerungs- oder Kaufoption zusteht und bei Ausübung der Option nur ein geringer Miet- oder Kaufpreis zu entrichten ist, d. h. bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidung mit der Ausübung des Optionsrechts zu rechnen ist.

Die für Leasingverträge entwickelten Grundsätze können allerdings nicht uneingeschränkt auf die Nutzungsüberlassung von Filmrechten übertragen werden. Bei diesen ist – anders als bei materiellen Wirtschaftsgütern – eine ex-ante-Einschätzung der Wertentwicklung je nach Erfolg des Films kaum möglich. Damit ist auch die Bewertung der Konditionen einer Kaufoption und der Wahrscheinlichkeit der Ausübung der Option nur bedingt möglich, zumal es (anders als bei materiellen Wirtschaftsgütern) bei Filmrechten an einem annähernd proportionalen Zusammenhang von Herstellungskosten und Nutzungspotential fehlt.

Demnach kann dem Nutzungsberechtigten das wirtschaftliche Eigentum an Filmrechten nur ausnahmsweise zugerechnet werden, und zwar unter der Voraussetzung, dass der zivilrechtliche Eigentümer während der gesamten voraussichtlichen Nutzungsdauer der Filmrechte von deren Substanz und Ertrag wirtschaftlich ausgeschlossen ist. Daran fehlt es z. B., wenn der zivilrechtliche Eigentümer durch erfolgsabhängige Vergütungen weiterhin von Wertsteigerungen der Filmrechte profitiert.

Aus dem Filmvertriebsvertrag ergibt sich nicht, dass F die A für die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Filmrechte wirtschaftlich aus ihrer Stellung als Eigentümerin verdrängen kann. Denn A stehen neben fixen Lizenzentgelten auch erfolgsabhängige Vergütungen zu. Dementsprechend ist sie während der gesamten Vertragslaufzeit an den Wertzuwachsen und Mehrerlösen beteiligt. Das steht dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf F entgegen.

Der im Fall der Ausübung der Darlehensoption an die A zu zahlende Darlehensbetrag hat nicht den Charakter einer Schlusszahlung. Es liegt daher keine weitere - bereits mit der Nutzungsüberlassung verdiente - Gegenleistung der F für die ihr während der Laufzeit des Filmvertriebsvertrags eingeräumten Nutzungsrechte vor, die linearisiert zu aktivieren wäre. Da es aus der Sicht der Vertragsbeteiligten im Zeitpunkt des Vertragsschlusses offen war, ob sich die A zum Ende der Vertragslaufzeit im Fall der Nichtausübung der Kaufoption durch F für die Darlehensoption oder für eine freihändige Vermarktung der Filmrechte entscheiden wird, ist die Darlehensoption auch wirtschaftlich nicht mit einer Schlusszahlung vergleichbar.

4. Zur Wirksamkeit von Steuerbescheiden nach Eröffnung der Insolvenz

Auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens können Steuerbescheide, mit denen eine positive Steuer festgesetzt wird, ausnahmsweise wirksam ergehen. Voraussetzung ist, dass sich unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen insgesamt ein Erstattungsbetrag ergibt und auch keine Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die die Höhe von Steuerforderungen beeinflussen, welche zur Tabelle anzumelden sind.

Hintergrund

Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des W. Dieser war im Streitjahr 2014 Alleingesellschafter und Geschäftsführer der M GmbH, die wiederum Alleingesellschafterin der K GmbH war. Im Dezember 2014 meldete die K GmbH Insolvenz an. Das Insolvenzverfahren wurde im Februar 2015 eröffnet. Die im Dezember 2014 beantragte Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die M GmbH wurde durch Beschluss im Februar 2015 mangels Masse abgelehnt.

Im August 2015 reichte der Kläger eine von ihm selbst sowie von W und dessen Ehefrau unterschriebene Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2014 beim Finanzamt ein. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für 2014 mit Bescheid vom 23.12.2015 erklärungsgemäß in Höhe von 28.942 EUR fest. Unter Berücksichtigung einbehaltener Lohnsteuer sowie Kapitalertragsteuer ergab sich ein Erstattungsbetrag in Höhe von 2.454 EUR. Das Finanzamt gab den Bescheid u. a. dem Kläger bekannt.

Mit seinem Einspruch machte Kläger geltend, das Finanzamt dürfe nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine förmlichen Bescheide mehr erlassen. Der Einspruch blieb erfolglos. Die anschließende Klage wies das Finanzgericht als unbegründet ab.

Entscheidung

Die Revision des Klägers hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist der Bescheid nicht nichtig. Das Finanzamt war nicht aufgrund von § 251 Abs. 2 AO i. V. m. § 87 InsO gehindert, den Einkommensteuerbescheid zu erlassen.

Steuerbescheide dürfen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr ergehen, wenn darin Insolvenzforderungen festgesetzt werden. Ebenso dürfen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Bescheide mehr erlassen werden, in denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die die Höhe der zur Tabelle anzumeldenden Steuerforderungen beeinflussen könnten.

Vielmehr ist der Steuergläubiger gehalten, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach Maßgabe des Insolvenzrechts zur Tabelle anzumelden, um an der gemeinschaftlichen Befriedigung im Insolvenzverfahren teilzunehmen. Ein förmlicher Steuerbescheid über einen Steueranspruch, der eine Insolvenzforderung betrifft, ist unwirksam.

Dies gilt grundsätzlich nicht für Steuerbescheide, mit denen die Steuer auf 0 EUR festgesetzt wird. Mangels Steuerschuld fehlt es an einem Vermögensanspruch gegen die Insolvenzmasse, der zur Tabelle anzumelden wäre.

Ebenso ausgenommen sind Umsatzsteuerbescheide, mit denen eine negative Steuer festgesetzt wird und aus denen sich keine Zahllast ergibt. Denn damit hat das Finanzamt keine Insolvenzforderung, die nach § 87 InsO nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgt werden kann, sondern einen Erstattungsbetrag festgesetzt, der nicht zur Tabelle anzumelden war.

Ein vergleichbarer Fall liegt auch dann vor, wenn eine positive Steuer festgesetzt wird und sich – wie im Streitfall – eine Steuererstattung nur unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen ergibt. Denn damit hat das Finanzamt keine Insolvenzforderung festgesetzt, die nach § 87 InsO nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgt werden kann; der Erstattungsbetrag ist nicht zur Tabelle anzumelden. Das Finanzamt ist nicht Insolvenzgläubiger i. S. des § 87 InsO.

Ebensowenig hat der im Streitfall in Rede stehende Einkommensteuerbescheid Auswirkungen auf Folgebescheide; auch eine Verlustfeststellung erfolgt nicht. Es ist nicht erkennbar, wieso die Insolvenzmasse insoweit schutzbedürftig sein soll. Derartige Steuerbescheide sind in Anbetracht der Schutzbedürfnisse im Insolvenzverfahren folglich nicht geeignet, die Gläubigerinteressen zu beeinträchtigen.

Anders als der Kläger meint, wird die Rechtsstellung des Insolvenzverwalters durch dieses Ergebnis nicht eingeschränkt. Begehrt er eine höhere Erstattung, kann er diese im Einspruchs- bzw. Klageverfahren gegen die Steuerfestsetzung geltend machen.

Kapitalanlage & Versicherung

1. Altersvorsorge-Eigenheimbetrag: Zur Verwendung des geförderten Altersvorsorgekapitals zur Darlehenstilgung

Wer das geförderte Altersvorsorgekapital zur Tilgung eines Darlehens verwendet, muss darauf achten, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Auszahlung des geförderten Kapitals und der Darlehenstilgung besteht.

Hintergrund

Die A beantragte bei der ZfA (Deutsche Rentenversicherung Bund – Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen) für in den Jahren 2015 bis 2017 beabsichtigte Sondertilgungen eines für die Anschaffung einer Wohnung aufgenommenen Darlehens aus ihrem zertifizierten Altersvorsorgevertrag insgesamt 10.350 EUR verwenden zu dürfen.

In dem Gestattungsbescheid wies die ZfA darauf hin, der Entnahmevergung und die wohnungswirtschaftliche Verwendung müssten in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang erfolgen. Dieser sei gewahrt, wenn die beabsichtigte Darlehenstilgung innerhalb von 12 Monaten nach der ersten Kapitalauszahlung vorgenommen werde. Wird der Zeitrahmen nicht eingehalten, kann eine schädliche Verwendung des entnommenen Kapitals vorliegen.

Die Anbieterin zahlte das Kapital aus dem Altersvorsorgevertrag am 9.7.2015 an die A aus. Diese leistete am 14.7.2015 für 2015, am 3.2.2016 für 2016 und am 12.6.2017 für 2017 jeweils eine Sondertilgung in Höhe von 3.450 EUR.

Im Jahr 2017 stellte die ZfA die teilweise Unwirksamkeit des Gestattungsbescheids rückwirkend zum Zeitpunkt seines Erlasses fest. Die Sondertilgung für 2017 sei nicht mehr im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zur Auszahlung des Kapitals erfolgt, sodass insoweit eine schädliche Verwendung vorliege. Die ZfA setzte aufgrund der schädlichen Verwendung einen Rückzahlungsbetrag fest (1.641,05 EUR).

Das Finanzgericht verneinte eine schädliche Verwendung und gab der Klage statt. Entgegen der Ansicht der ZfA erfordere die wohnungswirtschaftliche Verwendung durch Darlehenstilgung keine Unmittelbarkeit.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass auch in der Tilgungsvariante des § 92a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die Verwendung des geförderten Altersvorsorgekapitals für wohnungswirtschaftliche Zwecke eine unmittelbare sein muss.

Für die Rechtmäßigkeit eines Rückforderungsbescheids wegen schädlicher Verwendung geförderten Altersvorsorgevermögens ist der Bescheid über die Feststellung der (teilweisen) Unwirksamkeit des Gestattungsbescheids unerheblich. Diesem kommt keine inhaltliche Bindungswirkung für den Rückforderungsbescheid zu.

Der Gesetzeswortlaut lässt sowohl die Auslegung zu, dass sich das Adjektiv "unmittelbar" (als "vor die Klammer gezogen") auf alle 3 Tatbestandsvarianten (Anschaffung, Herstellung, Tilgung) gleichermaßen beziehen soll, als auch eine Auslegung, dass das Unmittelbarkeitserfordernis nur für die ersten beiden Varianten (eventuell auch nur für die erste Variante) gelten soll. Auch eine systematische Auslegung unter Heranziehung anderer Regelungen innerhalb des § 92a EStG oder innerhalb des EStG führt nicht zu eindeutigen Ergebnissen.

Jedoch verlangt der Sinn und Zweck der Förderunschädlichkeit der Verwendung von Altersvorsorgekapital für bestimmte Darlehenstilgungen, dass nicht nur in Anschaffungs- und Herstellungsfällen, sondern auch im Fall der Tilgung von Anschaffungs- oder Herstellungsdarlehen das geförderte Kapital "unmittelbar" für den jeweils begünstigten wohnungswirtschaftlichen Zweck verwendet wird.

Durch die Ablösung von Darlehen soll ein Beitrag zum "mietfreien Wohnen im Alter" geleistet werden. Um dieses Ziel zu erreichen, das allein als Rechtfertigung für die förderunschädliche vorzeitige Verwendung des zur Erlangung laufender Altersbezüge gebundenen Kapitals dienen kann, muss sichergestellt sein, dass das entnehmbare geförderte Altersvorsorgekapital nicht zweckentfremdet verwendet wird. Mitnahmeeffekte sind auszuschließen. Im Zusammenhang mit der Verwendung von gefördertem Kapital zur Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung wird dies durch das im Wortlaut des § 92a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verankerte Unmittelbarkeitserfordernis eindeutig sichergestellt. Das Unmittelbarkeitserfordernis muss gleichermaßen für die Tilgungsvariante gelten, da andernfalls eine zweckwidrige Verwendung, insbesondere durch die zwischenzeitliche Möglichkeit der Begleichung allgemeiner Lebenshaltungskosten, möglich wäre.

Die Finanzverwaltung legt das Unmittelbarkeitserfordernis dahin aus, dass Verwendungen begünstigt sind, die innerhalb von 6 Monaten vor der Antragstellung bei der ZfA und bis zu 12 Monate nach der Auszahlung des Altersvorsorgekapitals vorgenommen werden. Damit lag die im Juni 2017 vorgenommene Sondertilgung jedenfalls außerhalb einer im Juli 2015 beginnenden Zwölf-Monats-Frist.

2. Nutzungsentschädigungen aus der Rückabwicklung eines Darlehensvertrags: Kapitalertrag oder nicht?

Wird aufgrund des Widerrufs eines Darlehensverhältnisses ein Nutzungsersatz gezahlt, stellt sich die Frage, ob der gezahlte Betrag als Kapitalertrag zu werten ist oder nicht.

Hintergrund

Die Klägerin hat ein bei der A-Bank aufgenommenes Darlehen aufgrund unzulässiger Widerrufsbelehrung widerrufen. Im Anschluss forderte die Klägerin einen Nutzungsersatz in Höhe von 37.047,95 EUR.

In dem im Nachgang an den Widerruf geführten Zivilstreit einigten sich die A Bank und die Klägerin auf einen Nutzungsersatz in Höhe von 12.403,26 EUR. Dieser Betrag wurde unter Einbehalt von Kapitalertragsteuer an die Klägerin ausgezahlt.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung machte die Klägerin geltend, dass der Steuereinbehalt der A Bank unrechtmäßig war und der Nutzungsersatz nicht unter den besonderen Steuertarif falle. Das Finanzamt war jedoch der Auffassung, dass ein erhaltener Nutzungsersatz als sonstige Kapitaleinkünfte zu werten ist. Darüber hinaus ist der Teil der Nutzungsentschädigung steuerbar, welcher als Wertersatz für Nutzungen zu qualifizieren ist. Dagegen wehrt sich die Klägerin mit ihrer Klage.

Entscheidung

Die Klage hatte nur teilweise Erfolg. Die Klage ist lediglich in dem Rahmen begründet, als der Vergleichsbetrag Rückzahlungscharakter hat. Soweit mit dem Vergleichsbetrag Nutzungsvorteile beglichen wurden, stellt dieser Betrag Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Nach ständiger Rechtsprechung ist ein nach Widerruf geleisteter Nutzungsersatz als steuerpflichtige Einnahme zu qualifizieren.

Unerheblich war die Auffassung der Klägerin, bei Abschluss des Darlehensvertrags nicht die Absicht gehabt zu haben, das Darlehensverhältnis zu widerrufen und aus dem Rückgewähranspruch Erträge zu erzielen. Nach Ansicht der Richter hat jedoch eine Aufteilung des Vergleichsbetrags in einen Nutzungsersatz und einen nicht steuerbaren (Rück-) Erstattungsbetrags zu erfolgen. Der Betrag könne im Zuge der Schätzung ermittelt werden.

Grundlage waren die gegenseitigen Forderungen aus der Zivilklage. Hiernach ergab sich zwischen den Forderungen der A Bank und der der Klägerin eine Differenz in Höhe von 103 EUR, welche nach Auffassung des Gerichts nicht steuerbar war. Der nach Abzug des nicht steuerbaren Anteils verbleibende Betrag ist dem besonderen Steuertarif zu unterwerfen. Ausnahmetatbestände sind hier nicht ersichtlich.

Land- und Forstwirtschaft

1. Erwerb eines Grundstücks mit Weihnachtsbaumpflanzung: Was fällt unter die Grunderwerbsteuer?

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer umfasst nicht eine Gegenleistung für Scheinbestandteile. Gehölze sind Scheinbestandteile, wenn bereits zum Zeitpunkt von Aussaat oder Pflanzung vorgesehen war, sie wieder von dem Grundstück zu entfernen. Das gilt insbesondere für sog. Weihnachtsbaumkulturen.

Hintergrund

Der Kläger erwarb im Jahr 2018 von 2 Verkäufern 2 Grundstücke zu einem Gesamtkaufpreis von 341.364,35 EUR. Nach den Vertragsbestimmungen setzte sich der für eines der Grundstücke vereinbarte Kaufpreis von 321.364,35 EUR aus einem Anteil von 225.000 EUR für den Grundbesitz und einem Anteil von 87.050 EUR zuzüglich Umsatzsteuer (10,7 %) für den Aufwuchs in Gestalt von angepflanzten Weihnachtsbaumkulturen (Nordmantanne und Blaufichte) zusammen. Wurden die Bäume bestimmungsgemäß zu gegebener Zeit gefällt und veräußert, zerkleinerte der Kläger die Wurzelballen mit einer Fräsmaschine.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 11.6.2018 Grunderwerbsteuer in Höhe von 22.188 EUR fest (6,5 % auf den gesamten Kaufpreis von 341.364 EUR) und bezog dabei den Anteil für den Aufwuchs in die Bemessungsgrundlage ein.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage, mit der sich der Kläger gegen die Einbeziehung des Kaufpreisanteils für den Aufwuchs in die Bemessungsgrundlage wandte, hatte Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts sind die Bäume Scheinbestandteile des Grundstücks, da sie von Beginn an zum Verkauf als Weihnachtsbäume bestimmt gewesen seien.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hat die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht hat zu Recht entschieden, dass der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid insoweit rechtswidrig war,

als das Finanzamt den auf die Weihnachtsbaumkulturen entfallenden Kaufpreisanteil in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen hat.

Unter Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist das Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen. Es umfasst auch seine wesentlichen Bestandteile, soweit es sich nicht um Scheinbestandteile handelt.

Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, darunter auch die Erzeugnisse des Grundstücks, solange sie mit dem Boden zusammenhängen. Samen wird mit dem Aussäen, eine Pflanze wird mit dem Einpflanzen wesentlicher Bestandteil des Grundstücks. Aufstehende Gehölze sind deshalb im Ausgangspunkt wesentliche Bestandteile des Grundstücks, gleich, ob sie durch Selbst- oder Fremdaussaat unmittelbar am Standort gewachsen oder anderweit vorgezogen und eingepflanzt sind.

Zu den Bestandteilen eines Grundstücks gehören solche Sachen nicht, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind, die sog. Scheinbestandteile. Bei Verkaufspflanzen in Baumschulen ist von vornherein die vollständige Entfernung von dem Grundstück beabsichtigt. Es handelt sich um Scheinbestandteile.

Scheinbestandteile können aber auch vorliegen, wenn Bäume gefällt werden, wenn dies von Anfang an beabsichtigt war. Wieviel Zeit bis zur planmäßigen Entfernung der Bäume verstreicht, ist unbeachtlich. Werden die Bäume beim Entfernen als lebende Organismen zerstört, steht dies der Eigenschaft als Scheinbestandteil nicht entgegen. Unerheblich ist ferner, ob ein nicht mehr lebensfähiger Rest (Wurzeln mit Baumstumpf) weiter mit dem Grundstück verbunden ist.

Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer darf nur die auf den Grund und Boden entfallenden Anteile des Kaufpreises berücksichtigt werden. Der Kaufpreisanteil für die Weihnachtsbaumkulturen wurde nicht für den Erwerb des Grundstücks geleistet, da die Bäume als Scheinbestandteile nicht Teile des Grundstücks waren. Sie waren bereits bei Pflanzung dazu bestimmt, als Weihnachtsbäume geschnitten und damit wieder von dem Grundstück entfernt zu werden.

Lohn und Gehalt

1. Stellt ein Forschungspreisgeld steuerpflichtigen Arbeitslohn dar?

Ein Forschungspreisgeld, das ein Hochschulprofessor für bestimmte wissenschaftliche Leistungen in seinem Forschungsbereich erhält, ist als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehen.

Hintergrund

Der Kläger erhielt aufgrund seiner Habilitation und den daraus resultierenden Vorträgen und erschienenen Fachbeiträgen einen Forschungspreis. Nach Ansicht des Klägers ist das erhaltene Forschungsgeld nicht steuerbar. Im Einkommensteuerbescheid vom 24.7.2019 setzte das Finanzamt das Forschungsgeld als steuerpflichtigen Arbeitslohn an. Als Begründung führte es aus, dass zwischen dem Forschungsgeld und der vom Kläger betriebenen Beratertätigkeit ein offensichtlich untrennbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, da die Habilitation und die Beratertätigkeit im selben Bereich stattfinden.

Den darauf eingelegten Einspruch des Klägers wies das Finanzamt ab. Zur Begründung führte es aus, dass Hochschullehrer berechtigt und verpflichtet sind, in ihren Fächern Forschungsarbeiten durchzuführen. Im Übrigen hat der Kläger durch die Habilitation eine weitere Qualifikation erlangt, welche zur Sicherung seiner künftigen Erwerbsgrundlage dient.

Entscheidung

Die Klage hat keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts ist die Klage unbegründet und wird abgewiesen. Zu den Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit gehören alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Unbeachtlich ist, dass das Geld von dritter Seite zufließt. Auch verliehene Preise können nach Ansicht des Gerichts zu Erwerbseinnahmen führen. Privat veranlasste Preise sahen die Richter z. B. in Preisen für ein Lebenswerk.

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Preisgeld in wirtschaftlichen Zusammenhang zu bringen. Wissenschaftliche Assistenten sind nach dem Hochschulgesetz verpflichtet, Dienstleistungen in Forschung und Lehre zu erbringen und zu publizieren. Auch der Grund, die Habilitation ist vor Eintritt in das Dienstverhältnis begonnen worden und nicht Voraussetzung für das Dienstverhältnis gewesen, ändert nach Auffassung der Richter nichts am Ergebnis, da zwischen Einnahme und Dienstverhältnis kein zeitlicher Zusammenhang bestehen muss. Ein zeitlicher Zusammenhang ergibt sich hier schon dadurch, dass die vom Kläger verfasste Habilitation für die Berufung förderlich war.

2. Zur Verfügung stellen einer VIP-Loge an Mitarbeiter: Arbeitslohn?

Eine VIP-Loge, die vom Arbeitgeber angemietet wird und auch Mitarbeitern zur Verfügung steht, kann lohnsteuerliche Folgen auslösen. Das gilt auch bei fehlender Bewirtung und eingeschränkten Werbemöglichkeiten.

Hintergrund

Ein Unternehmen mietete in den Jahren 2012–2014 eine VIP-Loge mit 12 Sitzplätzen in einer Mehrzweckhalle an, in der u. a. Sportveranstaltungen und Konzerte stattfanden. Die Anmietung kostete 130.000 EUR pro Jahr, umfasste allerdings keine Bewirtungsleistungen. Werbe- und Sponsoringmaßnahmen waren dem Unternehmen zudem nur innerhalb der Loge gestattet. Im Logenumlauf wurden lediglich das Logo und der Schriftzug des Unternehmens dargestellt.

Das Unternehmen lud seine Geschäftspartner zu entsprechenden Events in die Loge ein. Auch Mitarbeiter des Unternehmens und die Mitglieder der Geschäftsleitung waren bei diesen Terminen anwesend.

Das Unternehmen teilte die Aufwendungen für die Loge in Anlehnung an die VIP-Logenerlasse des BMF in einen Anteil für Werbung (57 %) und einen Anteil für Geschenke (43 %) auf und führte für letzteren Anteil pauschale Einkommensteuer nach § 37b EStG ab. Den im Erlass vorgesehenen 30-prozentigen Anteil für Bewirtungskosten teilte es dabei im Verhältnis 4:3 auf die Positionen Werbung und Geschenke auf.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass ein geschätzter Anteil von 75 % auf Geschenke und nur 25 % auf Werbung entfiel, sodass es für den Geschenkeanteil pauschale Lohnsteuer nachforderte. Denn die Werbemöglichkeiten mit der Loge waren stark eingeschränkt.

Entscheidung

Die Klage des Unternehmens gegen den Aufteilungsmaßstab hatte nur teilweise Erfolg. Zwar reduzierte das Finanzgericht die Lohnsteuernachforderung des Finanzamts um 40.943 EUR, sah jedoch die angemeldeten Lohnsteuerbeträge des Unternehmens aber als zu niedrig an. Zunächst stellte das Gericht klar, dass das Unternehmen bei der Pauschalierung nach § 37b EStG nicht an die VIP-Logenerlasse gebunden ist, da Werbe- und Sponsoringmaßnahmen nur innerhalb der VIP-Loge gestattet waren.

Anschließend setzte das Finanzgericht die Gesamtaufwendungen der Loge ins Verhältnis der tatsächlichen Nutzung und klammerte Aufwandsteile aus, die nicht auf die Erbringung von Zuwendungen entfielen. Es ermittelte abstrakte Platzwerte, die es auf Leerplätze, Mitarbeiter mit und ohne betrieblich veranlasste Teilnahme und Kunden aufteilte. Von den ermittelten Aufwandsanteilen für Kunden zog das Finanzgericht einen 40-prozentigen Werbeaufwand ab und unterzog den restlichen (Brutto-)Betrag anschließend der

Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG. Den errechneten Aufwandsanteil für Arbeitnehmer fasste es ungekürzt unter die Pauschalierung.

Private Immobilienbesitzer

1. Wenn das Haus nach Scheidung dem Expartner überlassen wird: Veräußerungsgewinn ist steuerpflichtig

Überlässt der Eigentümer einer Immobilie diese aufgrund einer Scheidungsfolgevereinbarung seinem ehemaligen Ehepartner und den gemeinsamen Kindern zur Nutzung, liegt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor. Der Verkauf der Immobilie innerhalb von 10 Jahren ist deshalb steuerpflichtig.

Hintergrund

Die Eheleute waren je hälftige Miteigentümer eines Grundstücks. Die Ehe wurde im Jahr 2014 geschieden. Zur endgültigen Vermögensauseinandersetzung im Zusammenhang mit der Ehescheidung schloss der Ehemann mit der Ehefrau eine Scheidungsfolgevereinbarung mit Grundstücksübertragung, durch welche die Ehefrau ihren Miteigentumsanteil auf den Ehemann übertrug.

Im Gegenzug stellte dieser die Ehefrau von allen gemeinsamen privaten Verbindlichkeiten inklusive der Darlehensverbindlichkeiten, für die Grundschulden bestellt worden waren, frei und leistete einen zusätzlichen Ausgleichsbetrag i. H. v. 359.000 EUR. Zusätzlich bestand die Vereinbarung, dass die Ehefrau das Recht hatte, das Hausgrundstück mit den gemeinsamen Kindern mindestens bis 2018 unentgeltlich zu nutzen.

Der Ehemann veräußerte das Objekt im Jahr 2018 und machte geltend, dass wegen der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an seine Kinder die Annahme eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns nach § 23 EStG ausgeschlossen war. Das Finanzamt ging dagegen von einem nach § 23 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang aus.

Entscheidung

Die Klage des Ehemanns hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht wies die Klage ab. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung insgesamt einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind unentgeltlich zur alleinigen Nutzung überlässt.

Die Nutzung der Wohnung durch das Kind ist dem Eigentümer in diesem Fall als eigene zuzurechnen, weil es ihm im Rahmen seiner unterhaltsrechtlichen Verpflichtung obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen. Demgegenüber ist die Überlassung an andere – auch unterhaltsberechtigte – Angehörige sowie an sonstige Personen nicht begünstigt.

Ebenso liegt keine "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" vor, wenn nach dem Auszug des Steuerpflichtigen aus dem Familienheim eine gemeinsame Nutzungsüberlassung an nicht begünstigte Personen und einkommensteuerlich zu berücksichtigende Kinder erfolgt. Denn in dieser Konstellation erfolgt die Überlassung an die Kinder gerade nicht zur alleinigen Nutzung. Vorliegend lag daher keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor, da die Mitnutzung des Wohngrundstücks durch die Ehefrau die alleinige Nutzung der Kinder und somit die Selbstnutzung des Steuerpflichtigen ausgeschlossen hatte.

2. Wertsteigerungen bei Mietkaution stehen Mieter zu

Bei einer guten Anlage der Mietkaution können bei langjährigen Mietverhältnissen sehr hohe Renditen entstehen. Diese stehen dann den Mietern zu. Eine gegenteilige Bestimmung im Mietvertrag ist unwirksam.

Hintergrund

Die Tochter verlangte nach dem Tod ihrer Eltern von der früheren Vermieterin der Eltern die Kursgewinne heraus, die diese mit der in Aktien angelegten Mietkaution während der Mietzeit ihrer Eltern erzielt hatte.

Die Eltern der Klägerin hatten im Jahr 1960 von der beklagten Wohnungsgesellschaft eine Wohnung angemietet und hierbei eine Kautionskaution in Höhe von 800 D-Mark hinterlegt. Nach den Bestimmungen des Mietvertrages war die Vermieterin berechtigt, die Mietkaution in Aktien anzulegen. Im Mietvertrag wurde vereinbart, dass die Vermieterin bei Beendigung des Mietverhältnisses nach ihrer Wahl die Kautionskaution in Form der angelegten Aktien herausgeben oder den Nominalbetrag von 800 D-Mark auszahlen darf.

Im Jahr 2005 bezogen die Eltern eine andere Wohnung der gleichen Wohnungsgesellschaft. Die hinterlegte Kautionskaution von 800 D-Mark wurde in einem Kautionsbetrag von 409 EUR umgerechnet und auf den neuen Mietvertrag übertragen. Die Wohnungsgesellschaft ließ den Kautionsbetrag - wie schon zuvor - von einem Treuhänder verwalten, der die Kautionskaution weiterhin in Aktien anlegte. In der Folgezeit zahlte der Treuhänder die mit der Aktienanlage erzielten Dividenden in Höhe von fast 6.000 Euro bis zum Jahre 2017 an die Mieter aus.

Nach dem Tod der Eltern und Beendigung des Mietverhältnisses im Jahr 2018 forderte die Tochter als Alleinerbin von der Wohnungsgesellschaft die Übertragung des Aktiendepots auf sich. Die beklagte Wohnungsgesellschaft verweigerte sich diesem Wunsch und verwies auf die Klausel des Mietvertrages, wonach sie nach ihrer Wahl statt des Aktiendepots den Nominalbetrag der Mietkaution in Höhe von 409 Euro bei Beendigung des Mietverhältnisses auszahlen kann.

Entscheidung

Die Klage der Tochter hatte Erfolg. Die Argumentation der Beklagten ließ das Amtsgericht nicht gelten. Denn dem Mieter stehen im Falle einer Anlage der Mietkaution gleich in welcher Form grundsätzlich die Erträge zu. § 551 Abs. 4 BGB bestimmt ausdrücklich, dass eine zum Nachteil des Mieters abweichende Vereinbarung unwirksam ist. Damit ist nach Auffassung des Amtsgerichts die im ursprünglichen Mietvertrag von 1960 vorgesehene Vereinbarung eines Wahlrechts der Vermieterin unwirksam.

Das Gegenargument der Beklagten, dass § 551 BGB zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages im Jahre 1960 noch nicht existent gewesen war, überzeugte das Amtsgericht nicht. Nach Auffassung der Richter war die Vereinbarung über die Möglichkeit der Anlage einer Mietkaution in Aktien im Jahr 1960 wahrscheinlich ohnehin rechtlich unzulässig. Nach der bis zum Jahr 2001 geltenden gesetzlichen Regelung war die Anlage einer Mietkaution auf einem üblichen Sparbuch zwingend gewesen. Dies hatte sich erst durch die Mietrechtsreform im Jahr 2001 geändert. Entscheidend für die jetzige Beurteilung der Rechtslage ist, dass die Vorschrift des § 551 BGB im Rahmen der Mietrechtsreform im Jahr 2001 in Kraft getreten und damit im Jahr 2005 bei Abschluss des 2. Mietvertrages über die neubezogene Wohnung der Eltern der Klägerin maßgeblich gewesen ist.

Dass diese gesetzliche Regelung für den neuen, im Jahr 2005 abgeschlossenen Mietvertrag gilt, war der Beklagten auch bewusst gewesen. Dies zeigt sich u. a. daran, dass der Treuhänder, der die Mietkaution verwaltet habe, im Auftrag der Beklagten entsprechend der neuen Gesetzeslage die mit der Aktienanlage erzielten Dividenden und sonstigen Erträge in der Folgezeit an die Eltern der Klägerin ausgezahlt hat. Im Jahr 2005 war also nach dem Willen beider Mietvertragsparteien auch die Kautionskaution in den neuen Mietvertrag überführt und damit der zu diesem Zeitpunkt geltenden Gesetzeslage unterstellt worden.

1. Erbschaftsteuer: Befreiung auch bei unzumutbarer Selbstnutzung des Familienheims?

Gesundheitliche Beeinträchtigungen können zwingende Gründe darstellen, die den Erwerber an der Selbstnutzung eines Familienheims hindern. Das gilt dann, wenn sie ihm eine selbstständige Haushaltsführung in dem erworbenen Familienheim unzumutbar machen.

Hintergrund

Der Ehemann der A verstarb 2017. Er wurde von A und seinen Kindern beerbt. Zum Nachlass gehörte das hälftige Miteigentum an einem Einfamilienhaus, das A und ihr Ehemann gemeinsam bewohnt hatten. Aufgrund eines Vermächtnisses zugunsten der A übereignete die Erbengemeinschaft ihr diesen Miteigentumsanteil. A nutzte das Haus zunächst weiterhin selbst. Anfang 2018 erwarb sie eine noch zu errichtende Eigentumswohnung am selben Ort. Ende 2018 veräußerte sie das Einfamilienhaus und meldete sich im April 2019 in die Eigentumswohnung um.

Das Finanzamt lehnte die Steuerbefreiung im Rahmen der Erbschaftsteuer für ein Familienheim wegen Aufgabe der Selbstnutzung innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums ab.

A machte geltend, dass sie das Haus wegen einer depressiven Erkrankung, die sich nach dem Tod ihres Ehemannes durch die Umgebung des ehemals gemeinsam bewohnten Hauses verschlechterte, auf ärztlichen Rat verlassen. Nach einer ärztlichen Stellungnahme vom September 2019 ließ die Umgebung des ehemals gemeinsam bewohnten Hauses psychische Folgeschäden erwarten. Das Finanzgericht war jedoch der Ansicht, dass es keine zwingenden Gründe für den Auszug gegeben hatte. Denn A war die Führung eines Haushalts nicht schlechthin unmöglich gewesen. Das Finanzgericht wies deshalb die Klage ab.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück.

Der Erwerber ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken gehindert, wenn diese ihm unter den konkreten Umständen objektiv unmöglich oder unzumutbar wird.

Die Steuerbefreiung für den Erwerb eines Familienheims fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert. Die Befreiungsvorschrift ist eng auszulegen. Das gilt auch für die Rückausnahme von der Nachversteuerung.

Die Hinderungsgründe müssen sich auf die Selbstnutzung des vorliegenden Familienheims beziehen. Ob der Erwerber an einem anderen Ort einen Haushalt führen kann, ist nicht entscheidend. Die Meinung, dass die Steuerbegünstigung auch dann ausgeschlossen ist, wenn der Erwerber ausziehen und in einer anderen Wohnung einen Haushalt führen könnte, bzw. die Unmöglichkeit, selbstständig einen Haushalt zu führen, müsste sich auf das Führen eines eigenen Haushalts schlechthin beziehen, weist der Bundesfinanzhof zurück. Das widerspräche der Zielrichtung der Regelung, das Familiengebrauchsvermögen zu erhalten und den gemeinsamen familiären Lebensraum zu schützen.

Der Erwerber ist aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken jedenfalls dann gehindert, wenn ihm dies unter den konkreten Umständen objektiv unmöglich ist. Zwingende Gründe sind jedoch nicht auf die Fälle der Unmöglichkeit beschränkt. Vielmehr ist es auch aus-

reichend, wenn dem Erwerber aus objektiven Gründen die Selbstnutzung des Familienheims nicht mehr zuzumuten ist. Das können gesundheitliche Gründe sein, wenn der Erwerber im Fall der weiteren Selbstnutzung des Familienheims eine erhebliche Beeinträchtigung seines Gesundheitszustands zu gewärtigen hat, die ein weiteres Verbleibendort unmöglich macht.

Die Feststellungslast für die Umstände, die die Selbstnutzung des Familienheims objektiv unmöglich machen oder objektiv unzumutbar erscheinen lassen, trägt der Erwerber. Ob eine Erkrankung vorliegt, die dazu führt, dass die Unzumutbarkeitsschwelle überschritten wird, kann regelmäßig allein anhand ärztlicher Begutachtung festgestellt werden. Dabei ist auch festzustellen, ob eine etwaige Erkrankung erst nach gewisser Zeit der Nutzung aufgetreten oder ihre Schwere manifest geworden ist.

Das Finanzgericht hat nun konkret festzustellen, ob die Erkrankung tatsächlich bestand und so beschaffen war, dass sie der A die weitere Selbstnutzung des Familienheims unzumutbar machte. Dies ist unter Mitwirkung der A nachzuholen.

2. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Höhe der Säumniszuschläge

Es bestehen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen. Dies gilt zumindest, soweit diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind.

Hintergrund

Die X-KG beantragte die Erteilung von Abrechnungsbescheiden für alle ab 1.1.2020 angefallenen Säumniszuschläge. Diese seien hinsichtlich des Zinsanteils und auch des "Druckcharakters" verfassungswidrig.

Gegen die erlassenen Abrechnungsbescheide (Umsatzsteuer Mai 2014 und 2014 bis 2017, in denen das Finanzamt die entstandenen und die noch zu verwirklichenden Säumniszuschläge auswies, legte die X Einspruch ein, der im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Revisionsverfahren VII R 55/20 (betr. Säumniszuschläge für 2012, 2015, 2016) ruht. Den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung lehnte das Finanzamt ab.

Hierauf beantragte X die Aussetzung der Vollziehung beim Finanzgericht. Dieses gab dem Antrag hinsichtlich der hälftigen nach dem 31.12.2018 entstandenen Säumniszuschläge statt. Im Übrigen (vor dem 1.1.2019 entstandene Säumniszuschläge) wies das Finanzgericht den Antrag mangels ernstlicher Zweifel als unbegründet zurück. Das Finanzgericht ließ die Beschwerde zu.

Entscheidung

Die Beschwerde der X hatte insoweit Erfolg, als der Bundesfinanzhof die Aussetzung der Vollziehung für die nach dem 31.12.2018 entstandenen Säumniszuschläge über den vom Finanzgericht anerkannten hälftigen Teil hinaus (d. h. in vollem Umfang) anerkannte.

Nach der Auffassung des BVerfG verstößt § 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO gegen Art. 3 Abs. 1 GG und ist daher verfassungswidrig, soweit er auf Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2014 zur Anwendung gelangt. Aufgrund einer Fortgeltungsanordnung für die Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 ist der Zinssatz von 6 % p. a. allerdings erst für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 nicht mehr anwendbar.

Die Grundsätze des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Vollverzinsung nach § 233a sind auf die Höhe der Säumniszuschläge übertragbar. Zwar geht das BVerfG davon aus, dass andere Verzinsungstatbestände eigenständig verfassungsrechtlich bewertet werden müssen. Für die Säumniszuschläge hält der Bundesfinanzhof indes auch nach der Entscheidung des BVerfG daran fest, dass die Höhe der Zuschläge verfassungsrechtlich zweifelhaft ist, und zwar soweit die Säumniszuschlägen nicht die Funktion eines Druckmittels, sondern eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung haben (zinsähnliche Funktion). Es ist anerkannt, dass Säumniszuschlägen auch die Funktion einer Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern zukommt.

Da die gesetzlich festgelegte Höhe der Säumniszuschläge nur insgesamt verfassungsgemäß oder verfassungswidrig sein kann, weil es keine Teilverfassungswidrigkeit in Bezug auf einen bestimmten Zweck einer Norm gibt, erfassen die ernstlichen Zweifel die gesamte Höhe der Säumniszuschläge. Die vom Finanzgericht gefundene Lösung, die Aussetzung der Vollziehung nur hälftig anzuerkennen, ist damit ausgeschlossen.

Steuerrecht Arbeitnehmer

1. Unbefristet angestellter Leiharbeiter: Entfernungspauschale

Ein Leiharbeiter, der unbefristet angestellt ist, kann seine arbeitstäglichen Fahrten zum Betrieb des Entleihers nur im Wege der Entfernungspauschale abziehen. Allein die Möglichkeit der jederzeitigen Versetzung an einen anderen Arbeitsort eröffnet keinen Abzug nach Reisekostengrundsätzen.

Hintergrund

Der Kläger war unbefristet bei einer Leiharbeitsfirma angestellt und hatte sich laut Arbeitsvertrag bereit erklärt, bei verschiedenen Kunden des Arbeitgebers – auch im Rahmen von wechselnden Projekten und Orten – eingesetzt zu werden. Zeitgleich mit dem Arbeitsvertrag schlossen die Arbeitsparteien eine Zusatzvereinbarung, die einen Einsatz bei einer bestimmten Konzerngesellschaft vorsah.

In seinen Einkommensteuererklärungen 2014–2017 rechnete der Leiharbeiter die Fahrten zu seinen Einsatzorten nach Reisekostengrundsätzen ab (0,30 EUR je gefahrenem Kilometer). Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Leiharbeiter beim Kunden eine erste Tätigkeitsstätte begründet hatte und ließ nur den Ansatz der Entfernungspauschale zu (0,30 EUR je Entfernungskilometer).

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass die Fahrten zur Arbeit zu Recht nur im Wege der Entfernungspauschale berücksichtigt worden waren. Der Leiharbeiter hatte eine erste Tätigkeitsstätte im Betrieb des Entleihers begründet. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können nur im Wege der Entfernungspauschale abgezogen werden.

Eine erste Tätigkeitsstätte ist eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der ein Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Das Werksgelände der Konzerngesellschaft war eine ortsfeste betriebliche Einrichtung eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, zu der auch eine "Zuordnung" bestand. Letztere ergab sich für das Finanzgericht u. a. aus dem Umstand, dass die Zusatzvereinbarung zeitgleich mit dem Arbeitsvertrag abgeschlossen worden war. Hieraus war zu folgern, dass arbeitsrechtlich von Anfang an vorgesehen war, den Leiharbeiter ausschließlich am Ort des Entleihers einzusetzen.

Die Zuordnung war auch "dauerhaft", da sie unbefristet war. Aus dem Arbeitsvertrag ergab sich, dass der Leiharbeiter in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis stand. Auf eine eventuelle Befristung des Vertragsverhältnisses zwischen Arbeitgeber und Entleiher kam es nach Gerichtsmeinung daher nicht an. Die bloße Möglichkeit der Versetzung an einen anderen Arbeitsort führt nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung für sich genommen noch nicht zu einer lediglich befristeten Zuordnung.

1. Ambulante Pflege: Warum es die Steuerermäßigung nach § 35a EStG auch für Aufwendungen Dritter gibt

Trägt ein Dritter Aufwendungen für die ambulante Pflege und Betreuung einer Person, kann er die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch nehmen. Er muss auch nicht Adressat der Rechnungen sein.

Hintergrund

Tochter T vereinbarte im Jahr 2015 mit der Sozialstation die Erbringung von Pflegeleistungen für ihre Mutter M. In dem von T unterzeichneten Vertrag ist M als Leistungsnehmerin aufgeführt. In den Rechnungen der Sozialstation ist sie als Rechnungsempfängerin ausgewiesen. Die Rechnungen wurden an T gesandt und von ihr durch Banküberweisung beglichen.

Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung bei T ab, da die Rechnungen sich nicht an sie richteten, sondern an die M. Nach § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG muss jedoch der Steuerpflichtige selbst, das wäre hier T, eine Rechnung erhalten haben.

Auch das Finanzgericht versagte den Abzug. Aufwendungen für die ambulante Pflege und Betreuung von nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen, sondern in ihrem eigenen Haushalt lebenden Familienangehörigen sind im Rahmen von § 35a EStG nicht zu berücksichtigen. Andernfalls besteht nach Ansicht des Finanzgerichts ein Wertungswiderspruch zu Aufwendungen für die Pflege in einem Heim (stationäre Pflege), die nur für die eigenen Aufwendungen begünstigt sind.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied dagegen, dass Aufwendungen für die ambulante Pflege- und Betreuung eines Dritten nach § 33a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG begünstigt sind. Eine Rechnung und die Zahlung durch Überweisung sind nicht erforderlich.

Begünstigte Leistungen sind personen- wie haushaltsbezogene Dienstleistungen, die zu den im Leistungskatalog der Pflegeversicherung aufgeführten Pflege- und Betreuungsleistungen zählen. Dazu gehören neben sog. Grundpflegemaßnahmen (unmittelbaren Pflege am Menschen) auch Leistungen zur hauswirtschaftlichen Versorgung (Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung).

Die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen ist auch dann zu gewähren, wenn die Pflege- und Betreuungsleistungen nicht im eigenen Haushalt, sondern im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person ausgeübt oder erbracht werden. Dahingehende Aufwendungen können daher auch von Steuerpflichtigen (z. B. Angehörigen) geltend gemacht werden, die diese Aufwendungen getragen haben.

Die Steuerermäßigung für ambulante Pflege- und Betreuungsleistungen ist auch nicht auf die Kosten für Dienstleistungen beschränkt, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind. Die dahingehende Beschränkung in § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG bezieht sich nach Wortlaut ("soweit") lediglich auf Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen.

Die Steuerermäßigung für Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen wegen Heimunterbringung oder zur dauernden Pflege setzt weder den Erhalt einer Rechnung noch die Zahlung über ein Konto voraus. Diese Voraussetzungen betreffen lediglich die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen oder für Handwerkerleistungen. Die Regelung erstreckt sich daher nicht auf Pflege- und Betreuungsleistungen. Darin liegt kein gesetzgeberisches Versehen. Das Gesetz unterscheidet zwischen "haushaltsna-

hen Dienstleistungen, die nicht Dienstleistungen nach Absatz 3", d. h. Handwerkerleistungen, sind und "Pflege- und Betreuungsleistungen" sowie "Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen".

Nach § 35a EStG sind nur eigene Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die dessen persönliche Leistungsfähigkeit mindern, begünstigt. Zwar hat T die von der Sozialstation zugunsten der M erbrachten und dieser in Rechnung gestellten Leistungen beglichen. Es ist jedoch ungeklärt, ob die T damit eigene Aufwendungen oder Aufwand der M und damit insoweit steuerunerheblichen Drittaufwand getragen hat. Es ist nicht erkennbar, ob die T die Zahlungen auf ihre eigene oder die Schuld der M geleistet hat. Denn ausweislich des Pflegevertrags sind sowohl die T als auch die M als Leistungsnehmerinnen bezeichnet.

Der Bundesfinanzhof verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Dieses hat zu prüfen, ob T den Pflege- und Betreuungsvertrag im eigenen Namen (zugunsten der M) abgeschlossen hat oder ob sie lediglich die M vertreten hat.

2. Seminare zur Geldanlage und Persönlichkeitsentwicklung: Kein Abzug als Betriebsausgaben

Seminarkosten werden nur in bestimmten Fällen steuerlich als Betriebsausgaben anerkannt. Ein selbstständiger IT-Berater kann die Kosten für Seminare zur Geldanlage und allgemeinen Persönlichkeitsentwicklung nicht als vorweggenommene Betriebsausgaben abziehen. Im entschiedenen Fall war die inhaltliche Ausrichtung der Kurse zu unspezifisch.

Hintergrund

Der Kläger hatte als Diplom-Ingenieur eine langjährige "IT-Karriere in Weltfirmen" im Anstellungsverhältnis durchlaufen und war im Jahr 2014 arbeitslos geworden. Ab 2016 nahm er eine selbstständige Tätigkeit als IT-Berater auf.

In der Zeit der Arbeitslosigkeit besuchte er zahlreiche Seminare im Ausland, unter anderem zu Fragen des Vermögensaufbaus und zur Persönlichkeitsentwicklung. Die Kosten von 27.000 EUR machte er in seiner Einkommensteuererklärung 2014 als vorweggenommene Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt erkannte die Kosten nicht an und verwies u. a. auf den fehlenden berufsspezifischen Zuschnitt der Seminare.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass das Finanzamt die Seminarkosten zu Recht nicht anerkannt hatte. Aufwendungen sind nur dann als vorweggenommene Betriebsausgaben abziehbar, wenn ein hinreichend konkreter Zusammenhang zu den Einkünften besteht, in deren Rahmen der Kostenabzug begehrt wird. Voraussetzung ist, dass der Entschluss zur Aufnahme der zukünftigen Berufstätigkeit bereits getroffen worden ist und aus objektiven Umständen abgeleitet werden kann. Zudem muss die betriebliche Veranlassung der Kosten nachgewiesen werden – die objektive Beweislast hierfür liegt beim Steuerzahler.

Im vorliegenden Fall war nicht ersichtlich, dass sich der Kläger bereits im Jahr 2014 endgültig zur Aufnahme einer selbstständigen Tätigkeit entschlossen hatte. Aufgrund seiner vorgetragenen jahrelangen Berufserfahrung und hohen Qualifizierung war zu erwarten gewesen, dass er direkt nach seinem Arbeitsplatzverlust 2014 damit beginnt, entsprechende Aufträge und Auftraggeber zu akquirieren. Entsprechende Aktivitäten konnte er jedoch nicht nachweisen.

Darüber hinaus fehlte es auch an einem hinreichenden Zusammenhang zwischen den Seminarinhalten und der späteren Beratungstätigkeit. Allgemeine Vermögens- und Geldanlagethemen weisen keinen Bezug zu dieser Tätigkeit auf. Gleiches gilt für das Seminar "Nie wieder arbeiten", das gerade nicht auf eine aktive Tätigkeit als IT-Berater abzielt. Die Seminare zur Persönlichkeitsentwicklung hatten eine allgemein angelegte Ausrichtung und somit einen privaten Charakter. Die Kurse waren nicht auf bestimmte Berufsgruppen

zugeschnitten, sondern richteten sich an alle Personen, die ohne große Anstrengungen reich werden wollen.

3. Tätigkeit als Diplom-Finanzwirtin mit gleichzeitigem Jurastudium: Anspruch auf Kindergeld?

Bezüglich der Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung bleibt der Bundesfinanzhof bei seiner Linie: Das Berufsziel des Kindes ist nur im Rahmen des engen sachlichen Zusammenhangs zwischen den einzelnen Ausbildungsabschnitten zu würdigen. Für die Frage, ob die Berufstätigkeit oder die Ausbildung im Vordergrund steht, kommt dem Berufsziel keine weitere Bedeutung zu.

Hintergrund

A ist die Mutter der volljährigen Tochter T. Diese begann nach dem Abitur im September 2017 eine 3-jährige Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin (duales Studium), die sie im August 2020 erfolgreich abschloss. Anschließend nahm sie eine Tätigkeit in der Finanzverwaltung auf, zunächst in Vollzeit (40 Wochenstunden) und ab Dezember 2020 in Teilzeit (28 Wochenstunden). Im Oktober 2020 begann sie ein Studium der Rechtswissenschaften.

Die Familienkasse zahlte an A Kindergeld bis einschließlich August 2020. Die weitere Zahlung ab September 2020 lehnte die Familienkasse mit der Begründung ab, T habe mit dem Abschluss als Diplom-Finanzwirtin bereits eine erste Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen und gehe neben dem Zweitstudium der Rechtswissenschaften einer schädlichen Erwerbstätigkeit nach. Dem folgte das Finanzgericht und wies die Klage ab.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass ein Kindergeldanspruch bei einer weiteren Ausbildung und mehr als 20 Stunden wöchentlicher Arbeitszeit nicht besteht.

T war im Streitzeitraum grundsätzlich kindergeldrechtlich zu berücksichtigen, da sie im September 2020 eine Ausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen konnte und sich ab Oktober 2020 (Beginn des Jurastudiums) in einer Ausbildung befand.

Zu den Grundsätzen, nach denen eine einheitliche Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, verweist der Bundesfinanzhof auf die von ihm entwickelten Kriterien. Danach stellte das Jurastudium in Streitfall keinen Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern eine Zweitausbildung dar.

Die Ausbildung zur Diplom-Finanzwirtin (duales Studium) und das Jurastudium standen zwar in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang. Gleichwohl scheidet die kindergeldrechtliche Berücksichtigung aus, da das Jurastudium gegenüber der anschließend aufgenommenen Erwerbstätigkeit nicht im Vordergrund stand, sondern in den Hintergrund trat.

Für die im Vordergrund stehende Berufsausübung sprechen 2 Kriterien: Zum einen die Bindung der T in einem langfristigen Beschäftigungsverhältnis an die Finanzverwaltung und zum anderen, dass T ihre durch den Abschluss als Diplom-Finanzwirtin erlangte Qualifikation nutzte, um in dem erlernten Beruf zu arbeiten.

Demgegenüber sind die von T vorgetragene Umstände, sie sei zeitlich in gleichem Umfang sowohl im Beruf als auch im Studium beschäftigt gewesen und sie habe aufgrund des (coronabedingten) Onlinestudiums unabhängig von der vorgegebenen Arbeitszeit studieren können, nicht geeignet, für eine Nachrangigkeit der Berufstätigkeit zu sprechen. Aus diesen beiden Kriterien ergibt sich allenfalls ein Gleichgewicht zwischen Berufstätigkeit und Ausbildung, aber kein Kriterium für eine im Vordergrund stehende Ausbildung.

Hiervon ausgehend stellt bei einer Gesamtbetrachtung das Jurastudium keinen Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern eine Zweitausbildung dar. Denn (mindestens) 2 Kriterien sprechen für eine im Vordergrund stehende Berufstätigkeit, während (höchstens) 2 Kriterien für ein Gleichgewicht zwischen Berufstätigkeit und Ausbildung sprechen und kein Kriterium für eine im Vordergrund stehende Ausbildung spricht. Wegen der die 20-Stunden-Grenze wöchentlicher Arbeitszeit überschreitenden Berufstätigkeit der T ist somit die Kindergeldberechtigung ausgeschlossen.

Steuerrecht Unternehmer

1. Betrieb einer Seniorenresidenz und erweiterte Gewerbesteuerkürzung

Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen kann nicht beansprucht werden, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient. Dies gilt z. B. bei dem Betrieb einer Seniorenresidenz, der eng mit einem benachbarten Gastgewerbe derselben Gesellschafter verwoben ist.

Hintergrund

2 Brüder waren je zur Hälfte an einer GmbH beteiligt, die eine Seniorenresidenz betrieb. Das Gebäude war auf einem Grundstück der Brüder errichtet worden, das unmittelbar neben einem Hotel- und Restaurantbetrieb lag, den die Brüder als Kommanditisten über eine GmbH & Co. KG (KG) führten.

Die KG betrieb das Café im Gebäude der Seniorenresidenz. Die GmbH hatte die Räumlichkeiten hierzu mit privatwirtschaftlichem "Kaufvertrag" an die KG "übertragen bzw. abgetreten" (nach dem Wortlaut des Vertrags).

Durch die KG wurden diverse Servicedienstleistungen an die Bewohner der Residenz erbracht, z. B. die Reinigung der Wohnungen, ein Wäscheservice, ein Hausmeisterdienst und Verpflegungsleistungen. Hierzu hatten die Bewohner – neben den mit der GmbH geschlossenen Mietverträgen – separate Dienstleistungsverträge mit der KG abgeschlossen.

Die GmbH beantragte in ihrer Gewerbesteuererklärung die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen, da ausschließlich eigener Grundbesitz verwaltet und genutzt werde. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, dass die erweiterte Kürzung nicht anwendbar ist, da der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters diene.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts hatte das Finanzamt die erweiterte Gewerbesteuerkürzung zu Recht versagt. Zwar hatte die GmbH eigenen Grundbesitz verwaltet und genutzt, der Grundbesitz hatte jedoch dem Gewerbebetrieb der Gesellschafter, also der Hotel-KG, gedient. Dies ergab sich aus dem Umstand, dass die Wohnungsvermietung durch die GmbH und die Erbringung der Serviceleistungen durch die KG untrennbar miteinander verbunden und zu einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit zusammengefasst waren. Miet- und Dienstleistungsverträge waren den Bewohnern der Seniorenresidenz gleichzeitig vorgelegt worden, der Abschluss erfolgte im Paket. Für eine untrennbare Verbindung sprach zudem, dass die Wohnungen der Seniorenresidenz zu mehr als dem Doppelten der ortsüblichen Miete vermietet worden waren, sodass hier Serviceelemente bereits eingepreist waren.

Der Grundbesitz diene nicht bereits deshalb dem Gewerbebetrieb der Gesellschafter, weil die GmbH das Café an die KG überlassen hatte. Der betroffene Gebäudeteil war vielmehr der KG als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen. Für die Annahme eigenen Grundbesitzes ist nicht zwingend zivilrechtliches Eigentum

erforderlich, sondern es genügt ein wirtschaftliches Eigentum. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude wesentlicher Bestandteil des fremden Grund und Bodens geworden ist.

Für die gewerbsteuerliche Zurechnung des Grundbesitzes können auch Gebäudeteile eigenständige Wirtschaftsgüter sein. Grundbesitz kann auch im Falle der Bebauung auf fremden Grund und Boden und der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Gebäudeteil zwischen wirtschaftlichen Miteigentümern dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters des Grundstücksunternehmens dienen und die erweiterte Kürzung ausschließen.

2. Eintritt in einen Freizeitpark und Hotelübernachtung: Welcher Umsatzsteuersatz gilt?

Für die Einräumung der Berechtigung zum Eintritt in einen Freizeitpark gilt der Regelsteuersatz und nicht der ermäßigte Steuersatz.

Hintergrund

Die X ist alleinige Gesellschafterin und seit 2011 umsatzsteuerrechtliche Organträgerin der N-GmbH. Die X betrieb im Jahr 2011 einen Freizeitpark mit diversen Fahrgeschäften. Die Eintrittskarten verkaufte sie vor Ort und online.

Daneben verkaufte die N-GmbH sog. Kombitickets, die zum Besuch des Freizeitparks sowie zur Übernachtung in einem Hotel berechtigten. Dazu erwarb die N-GmbH von der X Eintrittskarten. Die Hotelbetreiber stellten der N-GmbH ihre Beherbergungsleistungen in Rechnung.

X machte für die Umsätze aus dem Verkauf der Eintrittskarten den ermäßigten Steuersatz geltend. Für die Umsätze der N-GmbH beantragte sie die Margenbesteuerung für Reiseleistungen, da die von der X bezogenen Eintrittskarten und Beherbergungsleistungen der Hoteliers als Reisevorleistungen anzusehen seien.

Dem widersprach das Finanzamt und ihm folgend auch das Finanzgericht, das die Klage abwies.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision zurück. Die an die N-GmbH verkauften Eintrittsberechtigungen sind keine Reisevorleistungen. Die Eintrittsberechtigungen sind nicht ermäßigt zu besteuern.

Die Umsätze der N-GmbH (Organgesellschaft) sind der X als Organträgerin zuzurechnen. Umsatzsteuerrechtlich gehen die Eintrittsberechtigungen in die Reiseleistungen an die Erwerber der Kombitickets ein. Insoweit ist der Verkauf der Kombitickets als Innenumsatz der X an die N-GmbH nicht steuerbar. Da bei Organschaft nur die von Dritten bezogenen Leistungen Reisevorleistungen sein können, sind die hier streitigen Innenumsätze nicht in die Margenbesteuerung einzubeziehen. Auf die verbleibenden Leistungen der X an die Erwerber der Kombitickets ist der Regelsteuersatz anzuwenden, weil Reiseleistungen weder in § 12 Abs. 2 UStG noch in Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL als ermäßigt zu besteuern Umsätze aufgeführt sind.

Die Einräumung der Eintrittsberechtigung in den Freizeitpark ist nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG ermäßigt zu besteuern. Nach § 30 UStDV gelten als Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller i. S. von § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG Schaustellungen, Musikaufführungen, unterhaltende Vorstellungen oder sonstige Lustbarkeiten auf Jahrmärkten, Volksfesten, Schützenfesten oder ähnlichen Veranstaltungen. Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof "Schausteller" als Personen definiert, die mit ihren der Unterhaltung dienenden Unternehmen gewerbsmäßig Jahrmärkte, Volksfeste usw. beschicken, damit von Ort zu Ort ziehen.

Begünstigt ist nur eine tätigkeitsbezogene (nicht eine personenbezogene) Leistung. Das setzt voraus, dass der Umsatz auf einer ambulanten, d. h. nicht ortsfest ausgeführten schaustellerischen Leistung beruht. Diese tätigkeitsbezogene Differenzierung ist mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar. Auf dieser Grundlage unterliegen Eintrittsberechtigungen in einen ortsgewundenen Freizeitpark nicht dem er-

mäßigsten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG. Die von der X erbrachten Leistungen sind zwar Schaustellungen, Musikaufführungen, unterhaltende Vorstellungen oder sonstige Lustbarkeiten, aber sie werden nicht auf Jahrmärkten, Volksfesten oder ähnlichen Veranstaltungen erbracht; denn der Freizeitpark der Klägerin als Schaustellungsunternehmen ist ortsgebunden.

Dem steht das Unionsrecht nicht entgegen. Die Leistungen des Betreibers eines Vergnügungsparks und die im Zusammenhang mit einem zeitlich beschränkten Volksfest oder Jahrmarkt ausgeführten Leistungen sind aus Sicht eines Leistungsempfängers nicht gleichartig. Die Unterschiede stehen einer Vergleichbarkeit der Leistungen entgegen. Für die Leistungsempfänger ist es ein Unterschied, ob ein Schausteller seine Attraktion auf einer Veranstaltung temporär "vor Ort" beschränkt auf ein übliches Einzugsgebiet anbietet oder hierfür einen festen und dauerhaften Ort auswählt. Die Leistung von Schaustellern wird den Leistungsempfängern "wohnortnah" angeboten. Dadurch unterscheidet sich die Leistung der ortsgebundenen von den ortsungebundenen Unternehmern.

3. Entfernungspauschale: Was ist eine Betriebsstätte?

Die Fahrten eines Gewerbetreibenden zwischen Wohnung und einer Betriebsstätte sind mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen, wenn die Betriebsstätte den Voraussetzungen einer ersten Tätigkeitsstätte entspricht.

Hintergrund

X unterhielt seit 2010 einen Abbruch- und Reinigungsbetrieb in R, wo er auch wohnte. Im Rahmen dieses Betriebs führte er Arbeiten auf dem Gelände seines (einzigen) Auftraggebers (A) in E aus.

Die Fahrten nach E unternahm X von R aus. Für diese Fahrten nutzte er während der Streitjahre 2012 bis 2014 zum Teil einen im Betriebsvermögen befindlichen Pkw.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die einzige Betriebsstätte des X sich auf dem Gelände des A in E befunden hat. Deshalb sind die Fahrten von R nach E als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte anzusehen und die entsprechenden Aufwendungen daher nicht nach Reisekostengrundsätzen zu berücksichtigen, sondern mit der Entfernungspauschale.

Das Finanzgericht folgte dem Finanzamt und wies die Klage ab.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision zurück. Es handelt sich um mit der Entfernungspauschale abgegoltenen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

Nach der bis 2013 geltenden Begriffsbestimmung ist der Begriff der Betriebsstätte dadurch gekennzeichnet, dass er eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung voraussetzt, die der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d. h. fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aufsucht. Bei dem Betrieb des Auftraggebers des X (A) in E handelte es sich sonach um eine Betriebsstätte des X. Das Merkmal der "Dauerhaftigkeit" war erfüllt. Denn X ging im Betrieb des A regelmäßig (aufgrund einer Vielzahl von Einzelaufträgen) seinen Tätigkeiten nach.

Der Annahme einer Betriebsstätte beim Betrieb des A in E steht nicht entgegen, dass X an seinem Wohnort in R eine weitere Betriebsstätte unterhalten hat. Nach der bis 2013 geltenden Rechtslage waren mehrere Betriebsstätten - eine in eigenen Räumlichkeiten und eine beim Auftraggeber - möglich.

Der Bundesfinanzhof lässt nach der Einführung des Begriffs der "ersten Tätigkeitsstätte" für Zeiträume ab 2014 ausdrücklich offen, ob der Betriebsstättenbegriff nunmehr entsprechend der Begriffsbestimmung der ersten Tätigkeitsstätte auszulegen ist. Denn selbst wenn man dies annehmen würde, wären im Streitfall auch die Anforderungen dieser Vorschrift erfüllt.

Bei dem Betrieb des A handelt es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung. X war dieser aufgrund der langjährigen sicheren Geschäftsbeziehung "dauerhaft zugeordnet". Er sollte für die gesamte Dauer des im Vorhinein befristeten Auftragsverhältnisses auf dem Betriebsgelände der A die erforderlichen Abbruch- und Reinigungsarbeiten erbringen. Dass X lediglich für höchstens ein Kalenderjahr tätig werden sollte, ist unbeachtlich. Schließlich hat das Finanzgericht auch gewürdigt, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Aufgabenerledigung in E sowohl nach inhaltlichen als auch nach zeitlichen Kriterien eindeutig den Mittelpunkt der betrieblichen Arbeit dargestellt hat.

4. Klage wegen Steuerberaterprüfung: Wann liegt Eilbedürftigkeit vor?

Bei einer Klage wegen Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung ist die Angemessenheit der Dauer des Klageverfahrens einzelfallbezogen zu betrachten. Die für den Regelfall finanzgerichtlicher Klageverfahren geltende Vermutung, dass die Dauer des Verfahrens angemessen ist, wenn das Gericht gut 2 Jahre nach Klageeingang mit der Bearbeitung beginnt, ist hier nicht anwendbar.

Hintergrund

X erreichte bei der Steuerberater-Prüfung 2015 in den schriftlichen Aufsichtsarbeiten die Noten 4,5, 4,5 und 5,0. Das Bayerische Finanzministerium stellte deshalb das Nichtbestehen der Steuerberater-Prüfung fest.

Dagegen erhob X am 12.1.2017 Klage und begründete diese am 20.1.2017. Die Steuerberater-Kammer nahm dazu als Prozessbevollmächtigte des Finanzministeriums am 12.4.2017 Stellung.

Am 28.2.2019 erkundigte sich die Steuerberater-Kammer beim Finanzgericht nach dem Sachstand.

Unter dem 30.10.2019 erhob X Verzögerungsrüge. Am 10.12.2019 lud das FG die Beteiligten zur mündlichen Verhandlung am 22.1.2020. Das in der mündlichen Verhandlung verkündete Urteil wurde X am 30.1.2020 zugestellt.

Am 30.4.2020 erhob X Entschädigungsklage beim Bundesfinanzhof wegen überlanger Dauer des Finanzgerichts-Verfahrens.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof gab der Klage statt. X hat aufgrund der unangemessenen Dauer des Ausgangsverfahrens antragsgemäß Anspruch auf Entschädigung für einen von ihm erlittenen immateriellen Nachteil in Höhe von 900 EUR.

Für ein typisches finanzgerichtliches Klageverfahren, das keine wesentlichen Besonderheiten aufweist, hat der Bundesfinanzhof die Vermutung aufgestellt, dass die Verfahrensdauer angemessen ist, wenn das Finanzgericht gut 2 Jahre nach dem Klageeingang mit Maßnahmen beginnt, die das Verfahren einer Entscheidung zuführen sollen, und der weitere Verfahrensablaufs nicht durch nennenswerte Zeiträume unterbrochen wird, in denen die Akte unbearbeitet bleibt.

Diese typisierende Vermutung gilt im vorliegenden Fall nicht. Denn ein prüfungsrechtliches Klageverfahren hat für den Prüfling eine sehr hohe Bedeutung. Das gilt insbesondere für Berufszulassungsprüfungen, die in die Berufsfreiheit eingreifen. Solche Klageverfahren sind daher besonderen eilbedürftig. Die Dringlichkeit verdichtet sich mit zunehmender Verfahrensdauer.

Obwohl der Schriftsatztausch mit der Stellungnahme der Steuerberater-Kammer bereits am 12.4.2017 endete, hat das Finanzgericht das Verfahren in den kommenden zweieinhalb Jahren nicht einer Entscheidung zugeführt. Eine inhaltliche Bearbeitung hätte spätestens aufgrund der Sachstandsanfrage der Steuerberater-Kammer (28.2.2019) beginnen müssen. Aktivitäten des Finanzgerichts sind jedoch erst mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung am 10.12.2019 entfaltet worden. Folglich ist die Verfahrensdauer in der Zeit von März 2019 bis November 2019 und damit für 9 Monate als unangemessen anzusehen.

Die Entschädigungsklage setzt die vorherige Erhebung einer Verzögerungsrüge voraus. Wird diese erst nach Überschreiten der Unangemessenheitsgrenze eingereicht, ist im Regelfall von einer gut 6-monatigen Rückwirkung auszugehen. Im Streitfall ist von einer Rückwirkung bis März 2019 auszugehen, da X wohl das Verhalten des FG auf die Sachstandsanfrage der Steuerberater-Kammer abwarten wollte.

Da keine besonderen Umstände vorliegen, steht X der Regelbetrag von 1.200 EUR pro Jahr gekürzt auf 9 Monate (900 EUR) zu.

5. Tätigkeit als Präventions- und Persönlichkeitstrainer nicht von der Umsatzsteuer befreit

Die Tätigkeit eines Präventions- und Persönlichkeitstrainers zählt nicht als Schul- oder Hochschulunterricht. Es handelt sich deshalb dabei nicht um steuerfreie Umsätze.

Hintergrund

X ist Präventions- und Persönlichkeitstrainer. Er trat als "Teamleiter" auf. In seinem Team waren weitere Kursleiter für verschiedene Kursarten tätig (z. B. Kinderbewegungsprogramm, Persönlichkeitstraining für Frauen, Erziehungsseminare für Eltern).

Das Finanzamt und ihm folgend das Finanzgericht lehnten den Antrag des X ab, seine Umsätze für Konfliktpräventionskurse an Schulen umsatzsteuerfrei zu belassen.

Nach Ansicht des Finanzgerichts sind die Leistungen des X nicht nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG steuerfrei, da er selbst nicht als Ersatzschule genehmigt oder erlaubt war bzw. ihm keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde erteilt wurde. § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG war nicht erfüllt, da die Befreiung nur für erbrachte Unterrichtsleistungen von selbstständigen Lehrern und nicht durch von diesen beauftragten selbstständigen Dozenten gilt. Ebenso konnte sich X nicht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL berufen, denn es fehlt bereits an der Qualifizierung als Schul- und Hochschulunterricht.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies den Fall an das Finanzgericht zurück, da dieses nicht sämtliche einschlägigen Befreiungstatbestände geprüft hat.

Die Steuerfreiheit fehlt, da X selbst weder als Ersatzschule genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt wurde noch eine entsprechende Bescheinigung vorgelegt hat.

Zwar sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbstständiger Lehrer u. a. an öffentlichen allgemeinbildenden Schulen steuerfrei. Die Leistungen müssen jedoch unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen, d. h. ihn nicht nur ermöglichen, sondern ihn selbst bewirken. Daher werden nur die von selbstständigen Lehrern persönlich und nicht durch von diesen beauftragte selbstständige Dozenten erbrachten Unterrichtsleistungen erfasst. Daran fehlt es hier, da X für die Unterrichtsleistungen Subunternehmer beauftragt hat.

Darüber hinaus ist kein Schul- und Hochschulunterricht i. S. v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL gegeben. Darunter fällt die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten. Ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht wie im vorliegenden Fall wird von der Steuerbefreiung nicht erfasst.

Der Bundesfinanzhof beanstandet das Finanzgerichtsurteil insoweit, als dieses nicht geprüft hat, ob sich aus anderen Gründen eine Steuerbefreiung der Leistungen des X ergeben könnte. In Betracht kommen z. B. die Steuerbefreiung für die Erziehung von Kindern und Jugendlichen i. S. v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL, von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht i. S. v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL und für die Tätigkeit als

6. Vorsteuerabzug ausnahmsweise auch ohne ordnungsgemäße Rechnung

Liegt keine ordnungsgemäße Rechnung vor, ist in der Regel der Vorsteuerabzug in Gefahr. Ausnahmsweise kann jedoch der Vorsteuerabzug auch ohne das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung gewährt werden, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind.

Hintergrund

Die Klägerin, eine in Asien tätige Rohstoffhändlerin, tätigte erstmals und einmalig im Jahr 2018 ein in Deutschland steuerbares Geschäft mit der Lieferantin B Ltd. und mit der Abnehmerin D über den Verkauf von Gas. Die Klägerin stellte der Abnehmerin D Umsatzsteuer von 896.933 EUR in Rechnung. Dagegen wies die Rechnung der B Ltd. an die Klägerin vom 12.12.2018 nur den Nettobetrag aus. Ein Umsatzsteuerausweis war nicht erfolgt, da beide Vertragsparteien irrtümlich zunächst von einem umsatzsteuerfreien Umsatzsteuerlager ausgegangen waren. Am 23.1.2019 erstellte die B Ltd. eine korrigierte Rechnung an die Klägerin mit erstmaligem Ausweis von Umsatzsteuer von 912.082 EUR.

Die Vorsteuer von 912.082 EUR machte die Klägerin erstmals in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2019 geltend und beantragte die Verrechnung mit der Umsatzsteuer für 2018 von 890.163 EUR. Das Finanzamt lehnte die beantragte Verrechnung ab. Da die im Ausland ansässige Klägerin für 2019 keine inländischen Umsätze erzielt hatte, konnte der Vorsteuerabzug für 2019 nicht im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend gemacht werden. Auch eine Erstattung im Vorsteuervergütungsverfahren kam nicht in Betracht, da nach Ansicht des Finanzamts keine Gegenseitigkeit gegeben war.

Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass der Klägerin der Vorsteuerabzug bereits für das Jahr 2018 zustand. Die Klägerin ist für das Jahr 2018 im Regelbesteuerungsverfahren gem. § 18 Abs. 3 UStG zu veranlagern. Für den Veranlagungszeitraum 2019, in dem erstmals eine ordnungsgemäße Eingangsrechnung mit Umsatzsteuerausweis vorlag, wäre das besondere Vergütungsverfahren gem. § 18 Abs. 9 UStG anstatt der Regelbesteuerung anzuwenden gewesen. Jedoch wäre die Vorsteuervergütung ausgeschlossen, da die Klägerin in einem Staat ansässig ist, in dem die Gegenseitigkeit der Vorsteuervergütung nicht gegeben ist.

Das Vorsteuervergütungsverfahren gem. § 18 Abs. 9 UStG findet für 2018 keine Anwendung, da die Klägerin mit der Gaslieferung an D im September 2018 eine im Inland steuerbare Lieferung ausgeführt hat. Im Gegensatz zum besonderen Vergütungsverfahren ist das oben genannte Gegenseitigkeitserfordernis in dem im vorliegenden Fall anzuwendenden Regelbesteuerungsverfahren gem. § 18 Abs. 3 UStG nicht anwendbar. Ein Unternehmer kann den Vorsteuerabzug grundsätzlich erst geltend machen, wenn er in Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Die ursprüngliche Rechnung der B Ltd. vom 12.12.2018 ohne gesondertem Umsatzsteuerausweis berechtigte danach die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug.

Vorliegend ist der Vorsteuerabzug aus der Lieferung der B Ltd. jedoch auch ohne ordnungsgemäße Rechnung möglich. Ausnahmsweise kann aufgrund des Grundprinzips der Neutralität der Mehrwertsteuer der Vorsteuerabzug ohne Erfüllung der formellen Anforderungen gewährt werden, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind. Diese waren hier gegeben, da die umsatzsteuerbelastete Eingangsleistung für die Erbringung einer steuerbaren und steuerpflichtigen Ausgangsleistung verwendet worden ist. Insoweit ließ sich der Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung der Klägerin bereits aufgrund der im Jahr 2018 vorliegenden Unterlagen ermitteln.

Die zunächst fehlerhafte Rechnung ist zudem durch die berichtigten Rechnungen vom 23.1.2019 mit Rückwirkung geheilt worden. Somit war die Klägerin auch deshalb im Streitjahr 2018 zum Vorsteuerabzug berechtigt. Wird eine zunächst nicht den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG entsprechende ausgestellte Rechnung später nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund der berichtigten Rechnung für den Besteuerungszeitraum auszuüben, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt

wurde. Allerdings wäre nach den Kriterien der BFH-Rechtsprechung eine Rückwirkung der Rechnung nicht möglich, weil diese in hohem Maße fehlerhaft war (u. a. kein Umsatzsteuerausweis, mangelhafte Leistungsbeschreibung).

Der am 23.1.2019 berichtigten Rechnung kommt aber aufgrund der besonderen Konstellation des Streitfalls und abweichend von der Rechtsprechung des BFH eine Rückwirkung für den Besteuerungszeitraum 2018 zu. Schließlich ist es nicht sachgerecht, im Streitfall die Rückwirkung zu verneinen, da dies zu einem endgültigen Versagen des Vorsteuerabzugs führen würde. Vorliegend gingen die Vertragspartner zunächst von der Anwendung der Umsatzsteuerlager-Regelung des § 4 Abs. 4a UStG aus. Dabei ist zu berücksichtigen, dass B Ltd. die Rechnungen bereits im Januar 2019 berichtet hat. Damit wurde die Korrektur zwar erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums vorgenommen, jedoch zu einem so frühen Zeitpunkt, dass bei Ablauf der Abgabefrist der Umsatzsteuererklärung für 2018 feststand, dass und in welchem Umfang die Klägerin zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Es wäre daher nicht gerechtfertigt, den Vorsteuerabzug endgültig allein an dem formellen Kriterium scheitern zu lassen, dass die Rechnung erst im Januar 2019 vorgelegen hat.

7. Zu Überentnahmen bei Einnahmenüberschussrechtern

Auch bei Einnahmenüberschussrechtern ist periodenübergreifend zu ermitteln, ob im betrachteten Gewinnermittlungszeitraum Überentnahmen vorliegen. Diese sind bei Einnahmenüberschussrechtern nicht auf die Höhe eines niedrigeren negativen Kapitalkontos zu begrenzen, das zum Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums nach bilanziellen Grundsätzen vereinfacht ermittelt wird.

Hintergrund

Der Kläger war in den Jahren 2010, 2011 und 2013 als Architekt in einer Einzelpraxis tätig und erzielte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Er ermittelte seinen Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung. Die Gewinne wurden gesondert festgestellt. Hinzurechnungsbeträge für nicht abzugsfähige Schuldzinsen enthielten die Gewinnermittlungen nicht.

Das Finanzamt ging davon aus, dass für den Zeitraum vom Inkrafttreten der Vorschrift nach dem 31.12.1998 bis zum Ende des Jahres 2002 periodenübergreifend eine Überentnahme des Klägers in Höhe von 35.467 EUR vorlag. Ausgehend von diesem Anfangswert und den Gewinnen, Einlagen und Entnahmen der Folgejahre ermittelte das Finanzamt eine Überentnahme zum 31.12.2009 in Höhe von 131.073 EUR.

Für die Streitjahre ergaben sich danach Überentnahmen (2010: 112.104 EUR; 2011: 169.944 EUR; 2013: 178.656 EUR), obwohl in den Streitjahren 2010 und 2013 für sich betrachtet die Höhe der Entnahmen jeweils niedriger als die Summe aus den Gewinnen und Einlagen des Klägers war. Unter Berücksichtigung der abzugsfähigen Zinsen für Investitionsdarlehen und des gesetzlichen Kürzungsbetrags von 2.050 EUR berechnete das Finanzamt aus den verbliebenen Schuldzinsen für die Streitjahre Hinzurechnungsbeträge in Höhe von gerundet 2.309 EUR (2010), 3.713 EUR (2011) und 1.335 EUR (2013). Die sich hieraus ergebenden höheren Gewinne der Streitjahre stellte das Finanzamt in den geänderten Feststellungsbescheiden entsprechend fest.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des Klägers als unbegründet zurück.

Bei Steuerpflichtigen mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist im Rahmen der sinngemäßen Anwendung der Vorschrift der Betrag der Überentnahmen periodenübergreifend zu ermitteln ist. Dies folgt aus dem Grundtatbestand in § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG ("Überentnahmen"), insbesondere aber aus der Berechnungsvorschrift in § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG.

So können Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG in einem Wirtschaftsjahr auch dann nicht abziehbar sein, wenn in diesem Jahr selbst keine Überentnahme zu verzeichnen ist, denn die nicht abziehbaren Schuldzinsen können auch ausschließlich auf den Überentnahmen früherer Jahre beruhen.

Die Begrenzung der Überentnahme eines Gewinnermittlungszeitraums auf die Höhe eines (vereinfacht ermittelten) niedrigeren bilanziellen negativen Eigenkapitals sieht das Gesetz nicht vor. Eine solche Auslegung widerspräche auch dem Normzweck der sinngemäß anzuwendenden Regelungen in § 4 Abs. 4a Sätze 2 und 3 EStG und dem Zweck der Einnahmenüberschussrechnung i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG als vereinfachter Gewinnermittlungsmethode.

Überentnahmen können auch in Gewinnermittlungszeiträumen gegeben sein können, in denen die Entnahmen geringer als die Summe aus dem Gewinn und den Einlagen des Gewinnermittlungszeitraums sind.

§ 4 Abs. 4a Sätze 2 und 3 EStG sind im Rahmen der sinngemäßen Anwendung auf Einnahmenüberschussrechner nicht in der Weise auszulegen, dass ein periodenübergreifend ermittelter Überentnahmebetrag auf die Höhe eines (vereinfacht ermittelten) niedrigeren bilanziellen negativen Eigenkapitals zu begrenzen ist.

Vereine

1. Übernahme der Verwaltung des Zivildienstes als Zweckbetrieb

Die von einem gemeinnützigen Verein erbrachten Leistungen im Rahmen der Verwaltung des Zivildienstes nach § 5a Abs. 2 ZDG begründen einen allgemeinen Zweckbetrieb nach § 65 AO. Damit widerspricht der Bundesfinanzhof der bisherigen Ansicht des BMF.

Hintergrund

Der Verein (V) widmet sich nach seiner Satzung allen Aufgaben sozialer und caritativer Hilfe. Aufgrund eines Vertrags mit dem (früheren) Bundesamt für den Zivildienst übernahm V die Verwaltung der Zivildienststellen für die Hilfseinrichtungen, d. h. V organisierte den Zivildienst, während die eigentliche Leistung durch die Zivildienstleistenden erbracht wurde.

Das Finanzamt berücksichtigte die von V aus der Betreuung von Zivildienstleistenden erzielten Überschüsse im Rahmen des für alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ermittelten Gewinns aus Gewerbebetrieb und setzte entsprechend Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer-Messbetrag fest.

Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage statt. Die entgeltliche Übernahme von Verwaltungsaufgaben auf der Grundlage eines nach § 5a Abs. 2 des Zivildienstgesetzes (ZDG) geschlossenen Vertrags begründet einen Zweckbetrieb i. S. v. § 65 AO.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof teilt die Auffassung des Finanzgerichts und wies die Revision des Finanzamts zurück. Mit der Übernahme von Verwaltungsaufgaben für das Bundesamt für den Zivildienst bei der Betreuung des Einsatzes von Zivildienstleistenden war V im Rahmen eines allgemeinen Zweckbetriebs tätig.

Die Übernahme der Verwaltungsaufgaben bei der Betreuung des Einsatzes von Zivildienstleistenden bei amtlichen Beschäftigungsstellen diene der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke. V organisierte den Zivildienst im sozialen Bereich (z. B. Krankenhäusern, Altenwohnheimen). Er war insoweit in die Zivildienstverwaltung als "unerlässliches Bindeglied" zwischen den Zivildienstleistenden und den Beschäftigungsdienststellen eingebunden. Mit seinen Leistungen trug V wesentlich dazu bei, dass ein

funktionierender Zivildienst gewährleistet war und damit hilfebedürftige Menschen durch die Arbeit von Zivildienstleistenden unterstützt werden konnten.

Es handelte sich nicht um eine nur mittelbare Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Denn diese liegt dann nicht vor, wenn der Satzungszweck arbeitsteilig in Zusammenarbeit mit anderen Körperschaften (hier: Zusammenwirken mit den jeweiligen Beschäftigungsstellen) erreicht wird. Im Streitfall ermöglichten die Leistungen des V im Zusammenwirken mit den Hilfseinrichtungen erst, dass Zivildienstleistende den in Not befindlichen Menschen halfen und sie unterstützten. Hierzu organisierte V den Zivildienst und betreute sowohl die Zivildienstleistenden als auch die Hilfseinrichtungen. Damit förderte V nicht nur fremde gemeinnützige Zwecke, sondern erfüllte gleichzeitig seine eigenen steuerbegünstigten Zwecke, zu denen die Bereitstellung und Vorhaltung bedarfsgerechter Hilfsstrukturen gehört.

Die steuerbegünstigten Zwecke konnten auch nur durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Organisation der Zivildienstverwaltung) erreicht werden. Für die Frage, ob die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können, kommt es darauf an, dass sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, sondern das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks ist. Dabei kann der Satzungszweck auch in Zusammenarbeit mit anderen Körperschaften erreicht werden.

Die Tätigkeit des V stellt sich als notwendige Voraussetzung für die Erfüllung seines Satzungszwecks dar. Sie ist für den Einsatz der Zivildienstleistenden durch die Beschäftigungsstellen (Krankenhäuser, Altenwohnheime usw.) und damit für die satzungsmäßige Tätigkeit des V (Aufgaben sozialer und caritativer Hilfe durch Bereitstellung und Vorhaltung bedarfsgerechter Hilfsstrukturen) unerlässlich. Durch seine Betätigung als Beratungs-, Betreuungs- und Fürsorgeeinrichtung für die Zivildienstleistenden und auch für die Einrichtungen der ihm angeschlossenen Vereine ging die Tätigkeit des V weit über eine bloß formal verwaltende Geschäftsstelle hinaus und hatte Einfluss auf den tatsächlichen Verlauf des Zivildienstes der anvertrauten Personen genommen.

Für die Erfüllung des § 65 Nr. 2 AO kommt es darauf an, ob der gemeinnützige Zweck auch ohne diesen Geschäftsbetrieb durch die jeweilige Körperschaft und nicht durch einen Dritten erreicht werden kann. Ob ein Dritter diese Leistungen auch erbringt oder erbringen kann, ist für die Beurteilung aus der maßgeblichen Perspektive der jeweiligen Körperschaft dagegen irrelevant.