

**Ausgabe Nr. 6/2016**

Datum 31.08.2016

## **Themen dieser Ausgabe**

- **Feier zum Dienstjubiläum**
- **Parkplatzüberlassung bei Hotelübernachtung**
- **Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“**
- **Untervermietung von Wohnungen**

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

aktuell ist über Rechtsprechung zur Lohnsteuer zu berichten. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass das Dienstjubiläum ein berufsbezogenes Ereignis ist und somit die Aufwendungen für eine betriebsinterne Feier anlässlich eines Dienstjubiläums – unter bestimmten Voraussetzungen – als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden können. Daneben hat das Finanzgericht München zur Gewährung des Rabattfreibetrags bei verbilligtem Strombezug durch Arbeitnehmer des Stromnetzbetreibers entschieden.

Hinzuweisen ist – zum wiederholten Male – auf das Schicksal der Erbschaftsteuer. Dem Gesetzgeber wurde vom Bundesverfassungsgericht ja aufgegeben, bis zum 30.6.2016 eine Neuregelung zu treffen. Der Bundesrat hatte am 8.7.2016 zu dem vom Bundestag verabschiedeten Gesetz den Vermittlungsausschuss angerufen, um die neuen Regeln für Firmenerben in dem gemeinsamen Gremium grundlegend überarbeiten zu lassen. Insoweit besteht aktuell nach wie vor Rechtsunsicherheit. Mit dem Nichttätigwerden des Gesetzgebers will sich nun aber auch das Bundesverfassungsgericht beschäftigen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT·STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

<b>I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN</b>	<b>1</b>
1. Schicksal der Erbschaft- und Schenkungsteuer weiter ungewiss	1
2. Steuerliche Konsequenzen aus dem „Brexit“-Referendum?	1
3. Erhebung des Solidaritätszuschlags verfassungswidrig?	1
4. Aufwendungen für Neu beziehen von Polstermöbeln keine steuerbegünstigte Handwerkerleistung	2
<b>II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>2</b>
1. Aufwendungen für betriebsinterne Feier anlässlich des 40. Dienstjubiläums als Werbungskosten abziehbar	2
2. Gesetzlicher Mindestlohn für Bereitschaftszeiten	2
3. Gewährung eines Rabattdreibetrags bei verbilligtem Strombezug durch Arbeitnehmer des Stromnetzbetreibers	3
4. Voraussetzung der doppelten Haushaltsführung	3
5. Kein Unfallversicherungsschutz für in einem Homeoffice Beschäftigte	4
<b>III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>4</b>
1. Referentenentwurf eines Bürokratieentlastungsgesetzes II	4
2. EuGH-Vorlagebeschlüsse zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ und zum Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug	5
3. Unentgeltliche Betriebsübertragung steht der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags nicht entgegen	5
4. Kompensation des Mehrergebnisses einer Außenprüfung durch Investitionsabzugsbetrag	6
5. Finanzverwaltung veröffentlicht aktualisierte Richtsatzsammlung	6
6. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings	6
7. Parkplatzgestaltung auf hoteleigenem Parkplatz unterliegt – auch wenn kein gesondertes Entgelt hierfür berechnet wird – dem Regelsteuersatz von 19 %	7
8. Aufwendungen für Werbekalender als Betriebsausgaben oder nicht abzugsfähige Geschenkaufwendungen?	8
9. Strukturwandel zur Liebhaberei führt nicht zur sofortigen Realisierung von stillen Reserven	8
<b>IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>9</b>
1. Bundesfinanzhof verneint Steuerbelastung bei gleitender Generationennachfolge	9
2. Finanzverwaltung bestätigt Rechtsprechung zur Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem sog. Kapitalkonto II	10
<b>V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN</b>	<b>10</b>
1. Zinsen auf Rentennachzahlungen zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen	10
<b>VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>11</b>
1. Neues „Anreizprogramm Energieeffizienz“ als Alternative zur steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung	11
2. Steuerliche Aspekte der kurzfristigen Untervermietung der eigenen Wohnräume	11
<b>VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</b>	<b>12</b>
1. Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung für die Anerkennung der Körperschaftsteuerlichen Organshaft	12
2. Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags bei an außenstehende Gesellschafter zu leistende Ausgleichszahlungen	12
3. Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG (Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten)	13
4. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	14
5. Rückzahlung von Arbeitslohn durch beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer	15
<b>VIII. STEUERLICHE ASPEKTE AKTUELL ZUM STUDIENBEGINN</b>	<b>15</b>
1. (Weiter-)Gewährung von Kindergeld	15
2. Steuerlicher Abzug von Studienkosten – Möglichkeiten und Grenzen	18
3. Lohnsteuer bei eigenem Arbeitsverhältnis von Studenten	20

## I. Für alle Steuerpflichtigen

### 1. Schicksal der Erbschaft- und Schenkungsteuer weiter ungewiss

Mit Urteil vom 17.12.2014 hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts wichtige Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes betreffend die Übertragung von Betriebsvermögen für verfassungswidrig erklärt. Dem Gesetzgeber wurde aufgegeben, bis zum 30.6.2016 eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen. Dem vom Bundestag nach längeren Verzögerungen beschlossenen Änderungsgesetz sollte der Bundesrat in der Sitzung am 8.7.2016 zustimmen und die Neuregelungen sollten rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft treten. Der Bundesrat hatte am 8.7.2016 jedoch den **Vermittlungsausschuss** angerufen, um die neuen Regeln für Firmenerben in dem gemeinsamen Gremium grundlegend überarbeiten zu lassen. Der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat verhandelt am 8.9.2016 über die Reform der Erbschaftsteuer. Der Gesetzgeber konnte also die vom Bundesverfassungsgericht gesetzte Frist nicht einhalten. Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen zukünftig gelten werden, ist daher nach wie vor unklar.

Die Finanzverwaltung hat mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 21.6.2016 mitgeteilt, dass **bis zu einer Neuregelung** das bisherige Recht in vollem Umfang weiter anwendbar bleibe.

Andererseits hat das **Bundesverfassungsgericht** angekündigt, dass der Erste Senat sich nach der Sommerpause Ende September mit dem weiteren Vorgehen im Normenkontrollverfahren um das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz befassen wird.

#### Hinweis:

Nicht nur die zukünftige, sondern auch die aktuelle Gesetzeslage ist unklar.

### 2. Steuerliche Konsequenzen aus dem „Brexit“-Referendum?

Das britische Volk hat sich in dem Referendum vom 23.6.2016 mit knapper Mehrheit für einen Austritt Großbritanniens aus der EU ausgesprochen. Insoweit stellt sich auch die Frage nach Auswirkungen im steuerlichen Bereich. Mögliche Auswirkungen sind insbesondere denkbar im umsatzsteuerlichen Bereich für Lieferungen oder Leistungen nach oder aus Großbritannien, im ertragsteuerlichen Bereich bei Leistungsverflechtungen, z.B. zu einem Mutter- oder Schwesterunternehmen in Großbritannien, oder auch hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von nach Großbritannien entsandten Mitarbeitern oder Stpfl. mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt sowohl in Großbritannien als auch in Deutschland. Aber dies sind nur einige wichtige Anknüpfungspunkte für mögliche Folgewirkungen im steuerlichen Bereich.

Zunächst ist allerdings festzustellen, dass der Ausgang des Referendums keine unmittelbaren Auswirkungen entfaltet. Das Verfahren für einen möglichen Austritt eines Landes aus der EU ist in den EU-Verträgen geregelt. Nicht geregelt sind allerdings die konkreten Folgen eines Austritts. Die vielfältigen Fragen über das „Wann“

und „Wie“ des Austritts können daher erst nach Beendigung der Austrittsverhandlungen beantwortet werden. Dabei werden diese Austrittsverhandlungen erst beginnen, wenn Großbritannien der EU offiziell mitteilt, dass es beabsichtigt, aus der EU auszutreten. Die Verhandlungen dürften mehrere Jahre dauern. Bis zum Abschluss der Verhandlungen wird Großbritannien Mitglied der EU mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten bleiben. Denn das Austrittsverfahren sieht vor, dass Großbritannien entweder mit Inkrafttreten des Austrittsabkommens aus der EU austritt oder spätestens nach Ablauf von zwei Jahren nach Mitteilung der Austrittsabsicht, wenn diese Frist nicht verlängert wird.

Kommt es zu einem Austritt Großbritanniens aus der EU, so hängt die Beantwortung der Fragen nach steuerlichen Folgen insbesondere davon ab, wie das Verhältnis zwischen der EU und Großbritannien zukünftig ausgestaltet wird. Insofern sind drei Szenarien denkbar:

1. Behandlung von Großbritannien als EWR-Staat,
2. Behandlung Großbritanniens als „Drittstaat“ oder
3. Einzelregelungen in bi- oder multilateralen Verträgen.

Insbesondere dann, wenn Großbritannien den Status eines EWR-Staats erlangen sollte, halten sich die steuerlichen Konsequenzen in engen Grenzen.

#### Hinweis:

Die Frage, ob tatsächlich, wann und unter welchen Bedingungen Großbritannien aus der EU ausscheidet, dürfte erst in einigen Jahren feststehen. Bis dahin ergibt sich aus steuerlicher Sicht kein unmittelbarer Handlungsbedarf. Lediglich bei mittel- und langfristigen Entscheidungen, wie z.B. Unternehmensgründungen, ist die aktuell bestehende Unsicherheit hinsichtlich der zukünftigen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Insoweit muss dafür gesorgt werden, dass eine ausreichende Flexibilität erhalten bleibt, um auf mögliche später eintretende Änderungen der Rahmenbedingungen reagieren zu können. Im konkreten Einzelfall sollte möglichst frühzeitig eine umfassende Bestandsaufnahme erfolgen, um die Basis für spätere Entscheidungen zu legen.

### 3. Erhebung des Solidaritätszuschlags verfassungswidrig?

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die andauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags das Bundesverfassungsgericht angerufen (vom 21.8.2013, Aktenzeichen 7 K 143/08). Bedenken bestehen insbesondere dahingehend, dass der Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe eine dauerhafte, immerwährende Erhebung dieser Steuer verbiete. Das diesbezügliche Normenkontrollverfahren ist unter dem Aktenzeichen 2 BvL 6/14 beim Bundesverfassungsgericht anhängig. Die verfassungsrechtlichen Bedenken sind allerdings entgegen der Auffassung des Finanzgerichts kein Anlass für die Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden über den Solidaritätszuschlag, wie der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 15.6.2016 (Aktenzeichen II B 91/15) in einem das Jahr 2012 betreffenden Streitfall klarstellte.

**Handlungsempfehlung:**

Handlungsbedarf ergibt sich regelmäßig nicht, da Steuerbescheide bereits seit Längerem hinsichtlich des Solidaritätszuschlags vorläufig erlassen werden, so dass der Stpfl. gegen den ihn betreffenden Steuerbescheid keinen Einspruch einlegen muss, um die Chancen bei einem günstigen Ausgang des Normenkontrollverfahrens zu wahren.

**4. Aufwendungen für Neubeziehen von Polstermöbeln keine steuerbegünstigte Handwerkerleistung**

Das Gesetz bestimmt ausdrücklich, dass die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nur in Anspruch genommen werden kann, wenn die Handwerkerleistung in einem Haushalt des Stpfl. erbracht wird. Daher hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 6.7.2016 (Aktenzeichen 1 K 1252/16) die Steuerermäßigung versagt, wenn die Handwerkerleistung ausschließlich in einer Werkstatt des Handwerkers durchgeführt wird. Im Streitfall ging es um Aufwendungen für das Neubeziehen von Polstermöbeln. Die Arbeitsleistung wurde unstreitig nicht im räumlichen Bereich des Haushalts geleistet, sondern ausschließlich in einer ca. 4 km vom Haushalt entfernt liegenden Werkstatt und damit außerhalb des Haushalts der Stpfl. Solche Arbeiten sind nach Ansicht des Gerichts nicht begünstigt.

**Hinweis:**

Der Anwendungsbereich der Steuerermäßigung ist nach wie vor in vielen Fällen offen. Wie eng das Merkmal „im Haushalt des Stpfl.“ auszulegen ist, ist fraglich. So hat z.B. das Finanzgericht München mit Urteil vom 23.2.2015 (Aktenzeichen 7 K 1242/13) entschieden, dass die Arbeitskosten eines Schreiners für den Austausch einer renovierungsbedürftigen Haustür des Stpfl. als begünstigt anzusehen seien, auch wenn diese Arbeiten teilweise in der Werkstatt des Schreiners ausgeführt werden. Im Unterschied zum oben besprochenen Fall wurden hier allerdings zumindest der Ausbau der alten Tür und die Montage der neuen Tür im Haushalt des Stpfl. erbracht.

**II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer****1. Aufwendungen für betriebsinterne Feier anlässlich des 40. Dienstjubiläums als Werbungskosten abziehbar**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.1.2016 (Aktenzeichen VI R 24/15) entschieden, dass das Dienstjubiläum ein berufsbezogenes Ereignis ist und dass die Aufwendungen für eine betriebsinterne Feier anlässlich eines Dienstjubiläums (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst und damit als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden können, wenn der Arbeitnehmer die Gäste nach abstrakten berufsbezogenen Kriterien einlädt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. als Beamter beim Finanzamt A beschäftigt. Im April 2006 beging er sein 40-jähriges Dienstjubiläum und lud aus diesem Anlass an einem Montag für die Zeit von 11 Uhr bis 13 Uhr zu einer

Feier in den Sozialraum des Finanzamts ein. Die Einladung richtete er per E-Mail an alle Amtsangehörigen des Finanzamts sowie an die in dem Amtsgebäude ebenfalls tätigen Bediensteten des Finanzamts für Großbetriebsprüfung. Zur Bewirtung der Gäste bestellte er für 50 Personen Häppchen und kaufte Wein und Sekt ein. Die ihm durch die Feier entstandenen Kosten in Höhe von insgesamt 833,73 € machte er als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Der Bundesfinanzhof ließ nun den Abzug dieser Aufwendungen als Werbungskosten zu. Er stellte zunächst heraus, dass es sich bei einem Dienstjubiläum um ein berufsbezogenes Ereignis handelt, welches zunächst eine berufliche Veranlassung indiziert. Auch die ausnahmslose Einladung aller Kollegen spräche gegen private, der Lebensführung des Stpfl. zuzurechnende Umstände. Zuletzt schliesse die maßvolle Höhe der Kosten, Veranstaltungsort und -zeit sowie die „Genehmigung“ der Feier durch die Amtsleitung eine private Veranlassung aus. Angesichts des Rahmens der Veranstaltung sei es unschädlich, dass nicht der Dienstherr, sondern der Stpfl. selbst seine Kollegen eingeladen hat.

**Hinweis:**

Im konkreten Fall ist allerdings immer sorgfältig zu prüfen, ob eine solche Feier nicht dem privaten Bereich zuzuordnen ist. Insoweit ist mitentscheidend, welche Personen eingeladen werden. Werden Arbeitskollegen wegen ihrer Zugehörigkeit zu einer bestimmten betrieblichen Einheit (z.B. alle Arbeitnehmer einer Abteilung) oder nach ihrer Funktion, die sie innerhalb des Betriebs ausüben (z.B. alle Außendienstmitarbeiter oder Auszubildenden), eingeladen, legt dies den Schluss nahe, dass die Aufwendungen für diese Gäste (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst sind, und zwar auch dann, wenn der Stpfl. zu einzelnen dieser eingeladenen Kollegen freundschaftlichen Kontakt pflegen sollte. Werden demgegenüber nur einzelne Arbeitskollegen eingeladen, kann dies auf eine nicht nur unerhebliche private Mitveranlassung der Aufwendungen für diese Gäste schließen lassen und ein Abzug deshalb ausscheiden.

**2. Gesetzlicher Mindestlohn für Bereitschaftszeiten**

Das Bundesarbeitsgericht hat am 29.6.2016 (Aktenzeichen 5 AZR 716/15) entschieden, dass der gesetzliche Mindestlohn für jede geleistete Arbeitsstunde zu zahlen ist. Zur vergütungspflichtigen Arbeit zählen auch Bereitschaftszeiten, während derer sich der Arbeitnehmer an einem vom Arbeitgeber bestimmten Ort – innerhalb oder außerhalb des Betriebs – bereithalten muss, um bei Bedarf die Arbeit aufzunehmen.

Im Urteilsfall ging es um einen Rettungsassistenten, der regelmäßig auch Bereitschaftszeiten leisten musste. In dem entschiedenen Fall lehnte das Gericht allerdings einen Anspruch auf weitere Vergütung eines Rettungsassistenten ab, da es den Anspruch auf gesetzlichen Mindestlohn bereits für erfüllt hielt, da die monatliche Vergütung dividiert durch die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die Zeiten der Bereitschaft den gesetzlichen Mindestlohn überstieg.

**Hinweis:**

Mit diesem Urteil hat das Gericht klargestellt, dass Bereitschaftszeit als Arbeitszeit im Sinne des Mindestlohngesetzes gilt. In einschlägigen Fällen sollte geprüft werden, ob die Gesamtvergütung bezogen auf die geleistete Arbeit zzgl. der Bereitschaftszeiten rechnerisch den gesetzlichen Mindestlohn von derzeit 8,50 € je Stunde überschreitet. Zu beachten ist noch, dass der Mindestlohn zum 1.1.2017 auf 8,84 € brutto pro Stunde steigt und zu diesem Zeitpunkt eine Neuberechnung durchgeführt werden sollte. Liegt der bezahlte Bruttomonatslohn dann noch bei 8,50 € pro Stunde oder leicht darüber, hat eine Anpassung an den erhöhten Mindestlohn zu erfolgen.

### **3. Gewährung eines Rabatffreibetrags bei verbilligtem Strombezug durch Arbeitnehmer des Stromnetzbetreibers**

Die Entflechtung der Energieversorgungsunternehmen führt auch zu lohnsteuerlichen Fragen. So hatte das Finanzgericht München über folgenden Fall zu entscheiden: Der Stpfl. war Arbeitnehmer der A-AG. Neben den Lohnzahlungen wurde ihm ein Nachlass auf den von ihm bezogenen und verbrauchten Strom gewährt (Stromdeputat). Der Stpfl. hatte seinen Strom in den Jahren zuvor von seinem Arbeitgeber, der A-AG, bezogen und den geldwerten Vorteil aus dem verbilligten Strombezug bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit unter Berücksichtigung des Rabatffreibetrags von 1 080 € versteuert. Im Streitjahr bezog der Stpfl. seinen Strom nicht mehr von der A-AG als Stromlieferanten, sondern von der A-Vertriebs-GmbH, einer 100-prozentigen Tochter der A-AG. Grund dafür war, dass nach dem Energiewirtschaftsgesetz die Energieversorger verpflichtet waren, die Tätigkeit als Verteilernetzbetreiber von den sonstigen Tätigkeiten der Energieversorgung zu trennen. Die Entflechtung erfolgte im A-Konzern dadurch, dass die A-AG jetzt nur noch als Verteilernetzbetreiber fungierte und die vertrieblischen Aktivitäten auf die A-Vertriebs-GmbH übergingen. Die A-Vertriebs-GmbH gewährte dem Stpfl. die bisherige Ermäßigung auf die Stromlieferung laut Werktarif.

Der geldwerte Vorteil des Stpfl. aus dem Stromdeputat betrug im Streitjahr 1 396,17 € und wurde von der A-AG der Lohnbesteuerung unterworfen. Das beklagte Finanzamt minderte im Rahmen der Einkommensteueranlagung den in den erklärten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit enthaltenen geldwerten Vorteil aus dem Stromdeputat nicht um den Rabatffreibetrag.

Das Finanzgericht München entschied dagegen mit Urteil vom 30.5.2016 (Aktenzeichen 7 K 532/15), dass der Rabatffreibetrag zu gewähren ist. Strittig war dies deshalb, weil die Anwendung des Rabatffreibetrags voraussetzt, dass ein Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen erhalten hat, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Bezug nicht pauschal versteuert wird. Fraglich war also, ob die vom Arbeitnehmer bezogenen Leistungen als vom Arbeitgeber hergestellt, vertrieben oder erbracht anzusehen sind. Der Bundesfinanzhof hat zur Rabatfgewährung innerhalb eines Konzernverbunds und seither in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass wegen des Fehlens einer

Konzernklausel und im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte der Vorschrift eine überbetriebliche Rabatfgewährung innerhalb eines Konzernverbunds steuerlich nicht begünstigt ist. Auch wenn erst eine Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns zur Folge hat, dass Arbeitgeber und Rabatfgewährer nicht mehr identisch sind, liegen die Voraussetzungen für den Rabatffreibetrag nicht mehr vor.

Das Finanzgericht entschied nun, dass wenn nach einer Umstrukturierung im Stromkonzern der Arbeitnehmer den ihm arbeitsvertraglich zustehenden verbilligten Strom nicht mehr von seinem Arbeitgeber, sondern von einer Vertriebsgesellschaft bezieht, während der Arbeitgeber als reiner Stromnetzbetreiber tätig ist, der Arbeitnehmer bei der Versteuerung des geldwerten Vorteils dennoch Anspruch auf den Rabatffreibetrag hat, weil der Arbeitgeber als Stromnetzbetreiber bei wertender Betrachtung als Hersteller der vom Arbeitnehmer bezogenen Ware Strom anzusehen ist.

Das Finanzgericht stützt sich maßgeblich auf ein Urteil des Bundesgerichtshofs. Dieser hatte mit Urteil vom 25.2.2014 (Aktenzeichen VI ZR 144/13) entschieden, dass der Betreiber eines Stromnetzes, der dieses den Stromproduzenten (Einspeisung) und Abnehmern zur Verfügung stellt und dazu den Strom auf eine andere Spannungsebene (Niederspannung) transformiert, als Hersteller des Produkts Elektrizität gemäß Produkthaftungsgesetz anzusehen ist und in dieser Eigenschaft für die durch die Überspannung verursachten Schäden haftet. Der Herstellerbegriff setze grundsätzlich das „Erzeugen eines Produkts“ voraus; Hersteller sei demnach jeder, in dessen Organisationsbereich das Produkt entstanden ist. Abzugrenzen sei die Herstellung von Produktvertrieb bzw. Produkthandel. Anders als der bloße Stromvertreiber verändere der Stromnetzbetreiber die Eigenschaft des Produkts Elektrizität, indem er die Transformation des Stroms auf eine andere Spannungsebene, nämlich die sog. Niederspannung für die Netzanschlüsse von Letztverbrauchern vornehme, weil das Produkt Strom nur nach der Transformation für den Letztverbraucher mit den üblichen Verbrauchsgeräten nutzbar sei.

**Hinweis:**

In vergleichbaren Fällen können Arbeitnehmer also auf Anwendung des Rabatffreibetrags pochen. Dieses Urteil bedeutet aber keine Neuorientierung bei der Frage der Anwendung des Rabatffreibetrags in Konzernverbunden.

### **4. Voraussetzung der doppelten Haushaltsführung**

Als Werbungskosten können notwendige Mehraufwendungen abgezogen werden, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Voraussetzung ist, dass ein Arbeitnehmer außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Beschäftigungsort ist der sog. Ort der ersten Tätigkeitsstätte.

Im Streitfall, über den das Finanzgericht Baden-Württemberg zu entscheiden hatte, war der Stpfl. nichtselbständig in der Großstadt S tätig. Er wohnte gemeinsam mit seiner Ehefrau in A, rund 38 km von S entfernt. Der

Stpfl. mietete eine Zweizimmerwohnung mit 53 qm in S, um künftig nicht mehr täglich von A nach S pendeln zu müssen. Die Wohnung in S befand sich in etwa 6 km entfernt von seinem Arbeitsort.

Das Finanzgericht versagte mit Urteil vom 16.6.2016 (Aktenzeichen 1 K 3229/4) das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung. Ein Stpfl. wohnt vielmehr bereits dann am Beschäftigungsort, wenn er diesen von seinem eigenen Hausstand aus täglich in zumutbarer Weise erreichen kann. Dies sei nach Ansicht des Gerichts i.d.R. bei einer Fahrzeit je einfacher Wegstrecke von etwa einer Stunde der Fall. Das Finanzgericht argumentiert, dass unter den Bedingungen einer Großstadt, in der sich schon auf Grund des im Innenstadtbereich herrschenden Preisniveaus typischerweise die Wohnstätten der Beschäftigten in Randbereiche und auch über die politischen Grenzen einer Gemeinde hinaus verlagern, solche Fahrzeiten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von etwa einer Stunde üblich und ohne Weiteres zumutbar sind. Dies gilt insbesondere dann, wenn es ein ausgebautes Straßennetz sowie gut erreichbare öffentliche Nahverkehrsverbindungen gibt.

#### **Hinweis:**

Eine doppelte Haushaltsführung kann also nur dann vorliegen, wenn der Ort des eigenen Hausstands und der Ort der ersten Tätigkeitsstätte auseinanderfallen. Dabei ist unter Beschäftigungsort nicht die jeweilige politische Gemeinde zu verstehen, sondern der Bereich, der zu der konkreten Anschrift der Arbeitsstätte noch als Einzugsgebiet anzusehen ist. Ein Arbeitnehmer wohnt deshalb bereits dann am Beschäftigungsort, wenn er von seiner Wohnung aus ungeachtet von Gemeinde- und Landesgrenzen seine Arbeitsstätte in zumutbarer Weise täglich aufsuchen kann.

Allerdings sind diese Grundsätze und die Abgrenzungen im Einzelfall noch nicht höchstrichterlich entschieden worden. Beim Bundesfinanzhof sind insofern Verfahren anhängig.

#### **5. Kein Unfallversicherungsschutz für in einem Homeoffice Beschäftigte**

Das Bundessozialgericht entschied mit Urteil vom 5.7.2016 (Aktenzeichen B 2 U 5/15 R), dass wenn der Beschäftigte in einem Homeoffice arbeitet, grds. nicht der Arbeitgeber, sondern der Arbeitnehmer die der privaten Wohnung innewohnenden Risiken zu verantworten hat. Im entschiedenen Fall wollte sich die in einem Homeoffice Beschäftigte Wasser holen und war auf dem Weg von dem Arbeitsraum zur Küche ausgerutscht, wobei sie sich verletzte. Das Bundessozialgericht verneinte das Vorliegen eines Arbeitsunfalls.

Das Gericht argumentiert, dass sich die Stpfl. zum Unfallzeitpunkt nicht auf einem Betriebsweg befunden habe, sondern sei auf dem Weg von der Arbeitsstätte zur Küche und damit in dem persönlichen Lebensbereich ausgerutscht. Diesen Weg habe sie nicht zurückgelegt, um ihre versicherte Beschäftigung auszuüben, sondern um Wasser zum Trinken zu holen. Damit sei sie einer typischen eigenwirtschaftlichen, nicht versicherten Tätigkeit nachgegangen. Anders als Beschäftigte in Betriebsstätten außerhalb der eigenen Wohnung sei die Stpfl. dabei keinen betrieblichen Vorgaben oder Zwängen unterlegen. Zwar führe die arbeitsrechtliche

Vereinbarung von Arbeit in einem Homeoffice zu einer Verlagerung von den Unternehmen dienenden Verrichtungen in den häuslichen Bereich. Dies nehme einer Wohnung aber nicht den Charakter der privaten, nicht versicherten Lebenssphäre. Die der privaten Wohnung innewohnenden Risiken habe auch nicht der Arbeitgeber, sondern der Versicherte selbst zu verantworten.

Den Trägern der gesetzlichen Unfallversicherung sei es außerhalb der Betriebsstätten ihrer Mitglieder (der Arbeitgeber) kaum möglich, präventive, gefahrenreduzierende Maßnahmen zu ergreifen. Daher sei es sachgerecht, das vom häuslichen und damit persönlichen Lebensbereich ausgehende Unfallrisiko den Versicherten und nicht der gesetzlichen Unfallversicherung, mit der die Unternehmerhaftung abgelöst werden soll, zuzurechnen.

#### **Hinweis:**

Im Zweifel sollte bei Benutzung eines Homeoffice geprüft werden, ob es sinnvoll ist, solche Gefahren durch eine private Unfallversicherung abzudecken.

## **III. Für Unternehmer und Freiberufler**

### **1. Referentenentwurf eines Bürokratieentlastungsgesetzes II**

Das Ministerium für Wirtschaft und Energie hat mit Datum vom 30.6.2016 einen Referentenentwurf eines zweiten Gesetzes zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz) vorgelegt. Im steuerlichen Bereich sind folgende Änderungen vorgesehen:

- Anhebung der Pauschalierungsgrenzen für Rechnungen über Kleinbeträge, bei denen die Rechnungen deutlich weniger formale Anforderungen erfüllen müssen, von derzeit 150 € auf 200 €,
- Anhebung der Grenzbeträge zur Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldung, wonach der Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr ist, wenn die abzuführende Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 1 080 €, aber nicht mehr als 5 000 € beträgt (derzeit: 1 080 € und 4 000 €),
- Anhebung der Kleinunternehmergrenze für die Umsatzsteuer von derzeit 17 500 € auf 20 000 €,
- Lieferscheine, die nicht ausdrücklich Bestandteil der Buchführung oder von steuerlich erforderlichen Nachweisen sind, müssen nach Vorliegen der Eingangs- bzw. Ausgangsrechnung zukünftig nicht mehr aufbewahrt werden.

#### **Hinweis:**

Die Änderungen sollen am 1.1.2017 in Kraft treten. Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten.

## **2. EuGH-Vorlagebeschlüsse zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ und zum Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug**

Nach den gesetzlichen Vorgaben berechtigt eine Rechnung nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn diese „die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers“ enthält. Der Bundesfinanzhof hatte in diesem Zusammenhang erst im letzten Jahr entschieden, dass das Merkmal „vollständige Anschrift“ nur bei Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet, erfüllt sei. Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer sei nur dann als Vorsteuer abziehbar, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz des leistenden Unternehmers bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich bestanden hat; die Angabe eines „Briefkastensitzes“ mit nur postalischer Erreichbarkeit, an dem im Zeitpunkt der Rechnungsstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden, reiche als zutreffende Anschrift nicht aus (so das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.7.2015, Aktenzeichen V R 23/14). Dieses Urteil hat in seiner sehr weiten Formulierung in der Praxis zu erheblicher Rechtsunsicherheit geführt. Nach ausdrücklicher Ansicht der Finanzverwaltung ist es bisher zumindest hinsichtlich des Leistungsempfängers ausreichend, wenn Postfach oder Großkundenadresse anstelle der Anschrift angegeben werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit zwei Vorabentscheidungsersuchen vom 6.4.2016 (Aktenzeichen V R 25/15 und XI R 20/14) dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob die von einem Unternehmer geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Rechnungen auch dann abziehbar sind, wenn es sich unter der in den Rechnungen angegebenen Anschrift des Lieferers lediglich um einen „Briefkastensitz“ gehandelt hat, oder ob nur die Angabe derjenigen Anschrift des leistenden Unternehmers zum Vorsteuerabzug berechtigt, unter der der leistende Unternehmer seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Des Weiteren wurde die Frage vorgelegt, unter welchen Voraussetzungen einem gutgläubigen Leistungsempfänger für Zwecke des Vorsteuerabzugs Vertrauensschutz zu gewähren ist, falls die formellen Rechnungsanforderungen nicht erfüllt sind. Hintergrund ist, dass bei Nichterfüllung objektiver Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, wie dies z.B. bei fehlerhaften Angaben zum leistenden Unternehmer der Fall ist, ein Vorsteuerabzug im Billigkeitswege dennoch gewährt werden kann. Dies setzt den guten Glauben des Leistungsempfängers an das Vorliegen der – tatsächlich nicht erfüllten – formellen oder materiellen Merkmale des Vorsteuerabzugs voraus. Fraglich ist, ob der Vorsteuerabzug bereits dann zu gewähren ist, wenn keine Steuerhinterziehung vorliegt oder der Stpfl. die Einbeziehung in einen Betrug weder kannte noch kennen konnte. Der BFH geht hingegen von wesentlich strengeren Voraussetzungen für den Vertrauensschutzgrundsatz aus und setzt voraus, dass der Stpfl. alles getan hat, was von ihm in zumutbarer Weise verlangt werden kann, um die Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überprüfen.

### **Hinweis:**

Gerade für die Fälle des Onlinehandels sind diese Fragen von großer praktischer Bedeutung. Bis zu deren Klärung sollte aber tunlichst darauf geachtet werden,

dass in der Rechnung die Anschrift des leistenden Unternehmens angegeben ist, unter dem dieses seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet.

## **3. Unentgeltliche Betriebsübertragung steht der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags nicht entgegen**

Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen. Die Inanspruchnahme eines solchen Investitionsabzugsbetrags ist möglich für geplante Investitionen innerhalb eines Zeitraums von bis zu drei Jahren. Im Jahr der Anschaffung ist der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Zudem sind besondere Abschreibungen im Jahr der Anschaffung möglich. Im Ergebnis wird die Steuerlast zu Gunsten der Liquidität des Betriebs in spätere Wirtschaftsjahre verschoben und die Investitionstätigkeit somit steuerlich gefördert. Die Bildung eines solchen Investitionsabzugsbetrags setzt insbesondere voraus, dass der Betrieb bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 10.3.2016 (Aktenzeichen IV R 14/12) klargestellt, dass der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nicht entgegensteht, wenn im Zeitpunkt seiner Geltendmachung feststeht, dass die Investition nicht mehr von dem Stpfl. selbst, sondern auf Grund einer bereits durchgeführten oder feststehenden unentgeltlichen Betriebsübertragung von dem Betriebsübernehmer vorgenommen werden soll. Dies folgt aus der Zielsetzung der im Steuergesetz ausdrücklich eingeräumten Möglichkeit einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, welche der ertragsteuerrechtlich unbelasteten Vermögensübertragung zur Sicherung der Liquidität der nach dem Rechtsträgerwechsel fortgeführten betrieblichen Einheit und damit typischerweise der Erleichterung der Generationenachfolge dient. Voraussetzung ist jedoch, dass der Stpfl. zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags erwarten kann, dass die Investition nach Übertragung des Betriebs fristgemäß von seinem Rechtsnachfolger in dem übertragenen Betrieb vorgenommen wird.

### **Hinweis:**

Andererseits ist aber auch durch die Rechtsprechung geklärt, dass die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ausgeschlossen ist, wenn die notwendige Prognose, ob der Stpfl. bzw. dessen Rechtsnachfolger das Wirtschaftsgut in Zukunft voraussichtlich anschaffen oder herstellen wird, negativ ausfällt. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Investition wegen einer zwischenzeitlichen Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs objektiv nicht mehr möglich ist. Genauso verhält es sich, wenn eine solche Betriebsveräußerung oder -aufgabe zwar noch nicht vollzogen ist, aber etwa durch Abschluss entsprechender schuldrechtlicher Verträge bereits in die Wege geleitet wurde. Auch die Einbringung des Betriebs in eine Kapitalgesellschaft steht der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags entgegen.

#### **4. Kompensation des Mehrergebnisses einer Außenprüfung durch Investitionsabzugsbetrag**

Ein Investitionsabzugsbetrag darf nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 23.3.2016 (Aktenzeichen IV R 9/14) nicht allein deshalb versagt werden, weil der Antrag erst nach einer Außenprüfung gestellt wird. Die Steuervergünstigung kann danach entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung zur Kompensation eines Steuerergebnisses der Außenprüfung eingesetzt werden. Damit bestätigt der Bundesfinanzhof ausdrücklich auch die nachträgliche Gestaltung durch Bildung eines Investitionsabzugsbetrags.

##### **Hinweis:**

Die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags ist als steuerliches Wahlrecht ausgestaltet. Steuerliche Wahlrechte können bis zur Bestandskraft der Steuerveranlagung ausgeübt werden. Demgemäß kann auch das Wahlrecht zum Ansatz eines Investitionsabzugsbetrags vom Stpfl. nachträglich, d.h. nach Abgabe der betreffenden Steuererklärung und Festsetzung der Steuer im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen einen geänderten Steuerbescheid geltend gemacht werden. Auch die nachträgliche Geltendmachung im Rahmen eines Änderungsantrags, wenn der Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, ist möglich. Der Investitionsabzugsbetrag wird nicht in der Bilanz abgebildet und unterliegt daher nicht den engen Voraussetzungen für eine Bilanzänderung.

Im Urteilsfall war bei einer landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft im Herbst 2012 eine Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 durchgeführt worden. Dabei ergab sich in allen geprüften Jahren eine Erhöhung des bisher erklärten Gewinns. Nach Abschluss der Prüfung beantragte die Gesellschaft einen Investitionsabzugsbetrag für das letzte geprüfte Wirtschaftsjahr i.H.v. 10 000 € für die Beschaffung eines bereits in 2011 angeschafften Schleppers. Das Finanzamt versagte die Steuervergünstigung, weil deren Zweck nicht mehr erreicht werden könne, nämlich die Finanzierung der Investition durch die Steuerersparnis zu erleichtern. Das Finanzgericht und dem nun folgend auch der Bundesfinanzhof bestätigten dagegen die Ansicht des Stpfl. Für den Streitfall ist allerdings noch zu prüfen, ob am Ende des Wirtschaftsjahrs, für das die Steuervergünstigung beantragt wurde, bereits eine Investitionsabsicht bestanden hat. Das Finanzgericht als Vorinstanz hatte die Tatsache, dass es im Investitionszeitraum tatsächlich zu der Investition gekommen ist, zu Unrecht bereits als Nachweis der zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Bildung des Abzugsbetrags bestehenden Investitionsabsicht ausreichen lassen. Diese hätte allerdings lediglich als Indiz berücksichtigt werden dürfen.

##### **Hinweis:**

Das Urteil betrifft die im Jahr 2009 geltende Rechtslage, nach der die Steuervergünstigung voraussetzte, dass der Unternehmer die Absicht hatte, die Investition innerhalb der nächsten drei Jahre durchzuführen und das Investitionsgut anschließend mindestens zwei Jahre in seinem Betrieb zu nutzen. Das Bestehen dieser Absicht musste nachgewiesen werden, die geplante Investition war ihrer Funktion nach zu benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten war anzugeben.

Seit 2016 hat sich die Rechtslage verändert, denn die Investitionsabsicht und die Absicht der späteren betrieblichen Nutzung werden seither nicht mehr ausdrücklich vom Gesetz erwähnt. Das bisher noch erforderliche Merkmal der Investitionsabsicht (und deren Glaubhaftmachung) ist also ab 2016 entfallen, so dass der Gestaltungsspielraum für den Stpfl. noch gestiegen ist.

#### **5. Finanzverwaltung veröffentlicht aktualisierte Richtsatzsammlung**

Die Finanzverwaltung gibt regelmäßig sog. Richtsatzsammlungen heraus. Die Richtsatzsammlung des Jahres 2015 wurde mit BMF-Schreiben vom 28.7.2016 veröffentlicht. Die Richtsätze sind ein Hilfsmittel (Anhaltspunkt) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerkeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe. Häufig wird die Richtsatzsammlung in Betriebsprüfungen eingesetzt.

##### **Handlungsempfehlung:**

Auf der Basis der aktualisierten Richtsätze ist es sinnvoll, auch die eigenen Unternehmensdaten zu überprüfen, da bei deutlichen Abweichungen von den Werten aus der Richtsatzsammlung die Buchhaltung auf Fehler hin überprüft bzw. dokumentiert werden sollte, warum im konkreten Einzelfall sich andere Werte ergeben.

Richtsätze werden in Prozentsätzen des wirtschaftlichen Umsatzes für den Rohgewinn (Rohgewinn I bei Handelsbetrieben, Rohgewinn II bei Handwerks- und gemischten Betrieben [Handwerk mit Handel]), für den Halbreingewinn und den Reingewinn ermittelt. Bei Handelsbetrieben wird daneben der Rohgewinnaufschlagsatz angegeben. Für Handwerks- und gemischte Betriebe ist auch ein durchschnittlicher Rohgewinn I verzeichnet, der als Anhaltspunkt für den Waren- und Materialeinsatz dienen soll.

Die Richtsätze verfügen über einen oberen und unteren Rahmensatz sowie über einen Mittelsatz. Hierdurch soll den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden. So ergeben sich z.B. bei einem innenstadtnahen Restaurant in einer Großstadt regelmäßig deutlich höhere Gewinnaufschlagsätze als in einem ländlich gelegenen Restaurant.

##### **Hinweis:**

Die Ermittlung der Werte im Einzelnen bedarf regelmäßig der Zuhilfenahme eines steuerlichen Beraters.

#### **6. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings**

Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeits-



arbeit verfolgt werden. Die ertragsteuerliche Behandlung von Sponsoringaufwendungen ist in dem sog. Sponsoring-Erlass der Finanzverwaltung niedergelegt.

Mit Verfügung vom 29.2.2016 (Aktenzeichen S 7100) hat nun die Oberfinanzdirektion Karlsruhe zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Sponsorings aus der Sicht des Zuwendungsempfängers Stellung genommen und dabei Folgendes ausgeführt:

- Zahlungen im Rahmen des Sponsorings sind Entgelt für steuerpflichtige Leistungen an den Sponsor, wenn nach dem jeweiligen Sponsoring-Vertrag konkrete Leistungen (z.B. Banden- oder Trikotwerbung, Anzeigen, Vorhalten von Werbedrucken, Lautsprecherdurchsagen, Überlassung von Eintrittskarten usw.) vereinbart sind. Diese Leistungen unterliegen auch bei steuerbegünstigten Einrichtungen dem allgemeinen Steuersatz, da es sich um Umsätze im Rahmen eines steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs handelt.
- Kein Leistungsaustausch liegt vor, wenn der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten erfolgen.
- Dies gilt auch, wenn der Sponsor auf seine Unterstützung in gleicher Art und Weise lediglich hinweist. Dagegen ist von einer Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor auszugehen, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.
- Gehören zu den Leistungen der gesponserten Einrichtung auch Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen, ist eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen.
- Auf Sach- oder Dienstleistungen im Rahmen des Sponsorings (z.B. Zuwendung von Kunstwerken, Überlassung von Fahrzeugen) sind diese Ausführungen entsprechend anzuwenden.

#### Hinweis:

Neben den ertragsteuerlichen Fragen sollte bei Sponsoringmaßnahmen also auch immer auf die umsatzsteuerlichen Aspekte geachtet werden.

Liegen steuerpflichtige Umsätze vor, so ist hierüber eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer zu erteilen. Ob und ggf. in welcher Höhe ein Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Sponsors zulässig ist, beurteilt sich nach der tatsächlichen Verwendung der Sach- oder Dienstleistung.

#### **7. Parkplatzgestaltung auf hoteleigenem Parkplatz unterliegt – auch wenn kein gesondertes Entgelt hierfür berechnet wird – dem Regelsteuersatz von 19 %**

Übernachtungsleistungen unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Allerdings ist insoweit sorgfältig von anderen Leistungen abzugrenzen, die z.B. der Hotelier miterbringt und die nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, sondern dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen. Bekannt ist diese Problematik für Frühstücksleistungen. Der Bundesfinanzhof hat sich nun mit der Frage beschäftigt, wie die unentgeltliche Gestellung von Parkplätzen an Hotelgäste zu behandeln ist.

Es ging um einen Hotelbetrieb mit Restaurants, Wellness-, Beauty- und Fitnessbereichen. Für die Gäste standen – unabhängig davon, ob sie im Hotel übernachteten oder nur das Restaurant oder den Wellnessbereich des Hotels besuchten – 140 Parkplätze sowie 10 Lkw-Parkplätze zur Verfügung. Die Parkmöglichkeiten reichten bei voller Hotelbelegung für die Hälfte der Hotelgäste aus. Die Hotelgäste durften sich Parkplätze frei auswählen, ohne dass sie die Hotelbetreiberin hierüber informieren mussten oder eine gesonderte Vereinbarung schließen mussten. Der Hotelier prüfte auch nicht, ob ein Hotelgast mit dem Pkw angereist war und ob er einen hoteleigenen Parkplatz benutzte. Entsprechend erfolgte auch keine gesonderte Berechnung der Nutzung der Parkplätze. In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr setzte der Hotelier seine Umsätze aus Beherbergungsleistungen mit dem ermäßigten Steuersatz an. Die (kalkulatorischen) Kosten für Frühstück sowie für die Nutzung der Fitness- und Saunaeinrichtung unterwarf er dem Regelsteuersatz. Für die Parkplatznutzung nahm er keine entsprechende Abgrenzung vor. Dem folgte die Finanzverwaltung nicht. Im Rahmen einer Umsatzsteuerprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Einräumung von Parkmöglichkeiten müsse mit dem Regelsteuersatz versteuert werden und schätzte die kalkulatorischen Kosten hierfür mit 1,50 € (netto) pro Hotelgast.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 1.3.2016 (Aktenzeichen XI R 11/14) den Ansatz der Finanzverwaltung. Der Hotelier habe dadurch, dass er den Hotelgästen im Rahmen der Verfügbarkeit Parkmöglichkeiten eingeräumt habe, keine dem ermäßigten Steuersatz unterfallende Leistungen erbracht. Die Steuerermäßigung für Übernachtungsleistungen beschränke sich auf reine Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistungen und schließe (bloße) Nebenleistungen zur Vermietung, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, von der Ermäßigung aus. Zwar stelle die Einräumung von Parkmöglichkeiten eine umsatzsteuerrechtliche Nebenleistung zu den von ihr erbrachten Beherbergungsleistungen dar. Allerdings diene sie nicht unmittelbar der Vermietung/Beherbergung. Die Erfassung von Übernachtungsleistungen mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz sei – so der Bundesfinanzhof – als Ausnahmegesetz eng auszulegen. Das gesetzlich normierte Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, verdränge den Grundsatz, dass eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt. Aus der Gesetzesbegründung ergebe sich, dass Nebenleistungen selbst dann nicht dem ermäßigten Steuersatz unterfallen sollen, wenn sie direkt im Zimmer erfolgen (z.B. Telefon- und Internetnutzung),

unabhängig davon, ob diese gesondert abgerechnet werden oder nicht.

**Hinweis:**

Dieses Urteil zeigt einmal mehr, dass die Auslegung, nach der auf Übernachtungsleistungen der ermäßigte Umsatzsteuersatz anzuwenden ist, durch den Bundesfinanzhof im Hinblick auf die der Vermietung von Hotelzimmern dienenden Nebenleistungen eng ausgelegt wird. Nach Ansicht des Gerichts ist zu prüfen, ob eine Nutzung des Hotelzimmers auch ohne die Inanspruchnahme der in Rede stehenden Nebenleistung möglich ist. Dann kommt der ermäßigte Umsatzsteuersatz auf die Nebenleistung nicht zur Anwendung.

**8. Aufwendungen für Werbekalender als Betriebsausgaben oder nicht abzugsfähige Geschenkaufwendungen?**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Im Urteilsfall ließ die Stpfl. (eine GmbH) Kalender mit Firmenlogo und Grußwort der Geschäftsführerin herstellen, die sie Kunden, Geschäftspartnern und z.B. auf Messen sonstigen Personen übergab. Die Kalender wurden im Wesentlichen mit einer Grußkarte in der Weihnachtszeit versandt. Die Herstellungskosten pro Kalender betragen weniger als 35 €. Die Stpfl. machte diese Kosten als Betriebsausgaben geltend. Der Betriebsausgabenabzug wurde aber von der Finanzverwaltung versagt, da diese Aufwendungen nicht gesondert aufgezeichnet wurden. Dies vor dem Hintergrund, dass Aufwendungen für Geschenke grundsätzlich vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind. Lediglich Geschenke bis zu 35 € je Jahr und Empfänger können steuerlich geltend gemacht werden. Dies setzt jedoch nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorgabe voraus, dass diese getrennt von den anderen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden. Vorliegend wurden die Aufwendungen für die Kalender auf Konten gebucht, auf denen auch unbeschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben gebucht wurden.

Die Stpfl. machte geltend, dass nach ihrer Auffassung die Kalender nicht als Geschenke anzusehen seien. Es handele sich vielmehr um eine reine Werbemaßnahme, für die keine besonderen Aufzeichnungspflichten gälten. Zumindest seien jedoch Werbegeschenke, die selbst Werbeträger darstellten, vom Anwendungsbereich der Vorschrift auszunehmen. Aber auch bei Bejahung des Geschenkebegriffs sei das Erfordernis der gesonderten Aufzeichnung durch die jederzeitige Abrufbarkeit der entstandenen Aufwendungen im Controlling erfüllt. Bei der Auslegung der Verpflichtung zur gesonderten Aufzeichnung sei die technische Entwicklung zu berücksichtigen.

Dieser Argumentation folgte das Finanzgericht nicht. Dieses bestätigte vielmehr mit Urteil vom 12.4.2016 (Aktenzeichen 6 K 2005/11) die Auffassung der Finanzverwaltung und ließ die Aufwendungen für die Kalender steuerlich nicht zum Abzug zu.

Das Gericht stellt zunächst heraus, dass auch Werbeträger, also – wie im Streitfall – Gegenstände, auf denen der Name oder die Firmenbezeichnung des Schenkers oder ein sonstiger Werbehinweis angebracht ist, – jedenfalls soweit diese an individualisierbare Empfänger

verteilt wurden – vom Anwendungsbereich des Abzugsverbots von Geschenkaufwendungen über 35 € erfasst und damit grundsätzlich Geschenke im Sinne der Vorschrift sein können. Entscheidend ist, dass der Empfänger durch den Werbeträger bereichert wird und es an einer Gegenleistung fehlt. Daher ist auch bei solchen Aufwendungen eine getrennte Aufzeichnung der Aufwendungen erforderlich.

Zum Erfordernis der getrennten Aufzeichnung führt das Finanzgericht aus, dass die Aufzeichnung im Rahmen des Buchführungswerks zu erfolgen hat, mithin die Aufwendungen auf einem besonderen Konto oder mehreren besonderen Konten innerhalb der kaufmännischen Buchführung zu verbuchen sind. Zweck der getrennten Aufzeichnung ist nämlich, der Finanzverwaltung die Feststellung zu erleichtern, ob und in welchem Umfang Aufwendungen vorliegen, für die das Abzugsverbot greift. Die Trennung lediglich im Rahmen der Kostenrechnung reicht nach Ansicht des Gerichts nicht aus. Die getrennte Aufzeichnung muss innerhalb der Buchführung erfolgen. Es sind also separate Konten einzurichten. Die Einbeziehung von (integrierten) Controllingssystemen berge die Gefahr von Manipulationen. Zudem müsste ein Außenprüfer sich umfassend in die Funktionsweise des jeweiligen Controllingsystems einarbeiten, was eine schnelle Überprüfbarkeit nicht abziehbarer Betriebsausgaben erschweren würde. Zudem würden Stpfl. durch das Erfordernis der getrennten Aufzeichnung nicht unverhältnismäßig belastet, so dass auch tatsächliche Gründe nicht gegen eine getrennte Aufzeichnung innerhalb der Buchführung sprechen.

**Hinweis:**

Die getrennte Aufzeichnung von Geschenkaufwendungen ist zwingende Voraussetzung für deren Anerkennung als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben. Wird diese Bedingung nicht erfüllt, so wird der steuerliche Abzug bereits aus formalen Gründen versagt.

Nicht problematisiert wurde die Frage, ob der Betriebsausgabenabzug auch an der mangelnden getrennten Aufzeichnung scheitert, wenn – wie offensichtlich auch im vorliegenden Fall – der Stpfl. nicht davon ausgeht, dass die in Rede stehenden Aufwendungen überhaupt dem Grunde nach unter diese Vorschrift fallen. Im Zweifelsfall sollte eine getrennte Aufzeichnung erfolgen und die Entscheidung für oder gegen die Einstufung als Geschenk im Sinne des Einkommensteuergesetzes sollte ausreichend dokumentiert werden.

**9. Strukturwandel zur Liebhaberei führt nicht zur sofortigen Realisierung von stillen Reserven**

Eine Tätigkeit wird steuerlich grundsätzlich nur dann erfasst, wenn diese mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Ansonsten wird von einer sog. Liebhabereitigkeit gesprochen, welche regelmäßig vorrangig zur Befriedigung persönlicher Neigungen ausgeübt wird. Klassische Liebhabereitigkeiten sind der Betrieb einer Yacht oder eines Reitgestüts, aber diese Frage stellt sich nicht selten auch bei der Vermietung von Ferienwohnungen und in Einzelfällen auch bei Freiberuflern oder bei Gewerbetreibenden. Folge der Einstufung einer Tätigkeit als steuerliche Liebhabereitigkeit ist, dass die dadurch erzielten Einnahmen und insbesondere auch die verursachten Aufwendungen steuerlich

nicht geltend gemacht werden können. Da eine Liebhabereitätigkeit regelmäßig Verluste verursacht, stehen diese nicht zur Verrechnung mit positiven Einkünften aus anderen Tätigkeiten zur Verfügung.

In der Praxis kann nun der Fall auftreten, dass eine Tätigkeit zunächst mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, später jedoch nur noch aus privaten Motiven ausgeübt wird, so dass ab einem bestimmten Zeitpunkt die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen ist. Hierbei handelt es sich um einen sog. Strukturwandel zur Liebhaberei. In dieser Konstellation ist fraglich, wie im Zeitpunkt des Strukturwandels stille Reserven in Wirtschaftsgütern, die zur Gewinnerzielung eingesetzt waren, zu behandeln sind. Der Bundesfinanzhof hatte über einen solchen Fall zu entscheiden. Der Stpfl. war zum einen als Arbeitnehmer tätig; ferner betrieb er einen Einzelhandel mit Spielwaren. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschussrechnung. Von der Gründung des Betriebs im Jahr 1994 bis zum Streitjahr 2001 erwirtschaftete der Stpfl. – mit Ausnahme eines kleinen Gewinns im Jahr 1999 – ausschließlich Verluste. Zwischen dem Stpfl. und der Finanzverwaltung besteht nach Durchführung einer Außenprüfung Einvernehmen, dass die in den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2000 erwirtschafteten Verluste der Besteuerung zu Grunde zu legen sind, danach aber die Einkunftserzielungsabsicht entfallen ist. Streitig blieb allein noch, ob im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei ein Betriebsaufgabegewinn zu erklären sei, also alle in den betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven der Besteuerung zu unterwerfen seien. Vorliegend wollte der Prüfer insbesondere den im Zeitpunkt des Strukturwandels vorhandenen Warenbestand, der sich bei Einkauf im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung in vollem Umfang aufwandswirksam ausgewirkt hatte, im Rahmen einer Übergangsbilanz als Bestand und damit ergebniserhöhend berücksichtigen.

Der Bundesfinanzhof stellt hierzu mit Urteil vom 11.5.2016 (Aktenzeichen X R 61/14) fest:

- Der Strukturwandel zur Liebhaberei stellt keine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe dar. Vielmehr bleiben die weiterhin in dem – nun nicht mehr einkommensteuerrelevanten – Betrieb genutzten Wirtschaftsgüter steuerlich erfasst. Insbesondere bleibe der betriebliche Organismus bestehen und die Verknüpfung der Wirtschaftsgüter mit dem Betrieb werde nicht gelöst. Allerdings sind Wertänderungen dieses Betriebsvermögens, die während der Zeit der Liebhaberei eintreten, einkommensteuerrechtlich irrelevant.
- Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung, ist er nicht verpflichtet, im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen und einen daraus resultierenden Übergangsgewinn zu ermitteln und zu versteuern.
- Hat ein solcher Stpfl. in dem Zeitraum, in dem er noch mit Einkunftserzielungsabsicht handelte, die Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens als Betriebsausgaben abgesetzt, so stellt auch nach Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht die Verwirklichung eines Realisationsakts in Bezug auf dieses Wirtschaftsgut (Veräußerung oder Entnahme des

Wirtschaftsguts, Veräußerung oder Aufgabe des Liebhabereibetriebs) dem Grunde nach einen Steuertatbestand dar. Der Höhe nach ist derjenige Betrag als nachträgliche Betriebseinnahme anzusetzen und zu versteuern, der für das einzelne Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei in eine Übergangsbilanz einzustellen gewesen wäre.

Der Strukturwandel zum Liebhabereibetrieb führt also nicht unmittelbar zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven. Dies erfolgt vielmehr erst dann, wenn hinsichtlich der bis dahin zur Einkünfterzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter ein gewinnrealisierender Vorgang erfolgt. Die in der Folge zu erfassenden Betriebseinnahmen sind nach Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht zudem nicht mehr gewerbsteuerpflichtig.

#### Hinweis:

Da in diesem Fall dann allerdings der der Besteuerung zu unterwerfende Gewinn nur die bis zum Zeitpunkt des Strukturwandels gebildeten stillen Reserven umfasst, sollte auf den Zeitpunkt des Strukturwandels eine Wertfeststellung und entsprechende Dokumentation erfolgen. Alternativ besteht auch die Möglichkeit, auf den Zeitpunkt des Strukturwandels zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln. Eine solche freiwillige Versteuerung kann insbesondere aus Praktikabilitätsgründen in Betracht kommen, da in diesem Fall in den Folgejahren keine nachträglichen Betriebseinnahmen anfallen und dem Finanzamt gegenüber zu erklären sind.

Der Bundesfinanzhof stellt im Übrigen auch klar, dass Schuldzinsen nach dem Übergang zur Liebhaberei abziehbar sind, soweit die entsprechenden Verbindlichkeiten nicht aus dem in diesem Zeitpunkt vorhandenen aktiven Betriebsvermögen hätten getilgt werden können.

## IV. Für Personengesellschaften

### 1. Bundesfinanzhof verneint Steuerbelastung bei gleitender Generationennachfolge

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 12.5.2016 (Aktenzeichen IV R 12/15) seine Rechtsprechung, nach der eine sog. gleitende Generationennachfolge die teilweise Übertragung von Personengesellschaftsanteilen steuerneutral ermöglicht und damit die Aufdeckung stiller Reserven vermeidet. Konkret wurde entschieden, dass die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens nicht deshalb rückwirkend entfällt, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird. Dabei wendet sich der Bundesfinanzhof ausdrücklich gegen einen Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung.

Im Urteilsfall hatte der Vater seinen Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) an einer KG teilweise auf seinen Sohn übertragen. Ein Grundstück, das auf Grund der Vermietung an die KG steuerlich zum sog. Sonderbetriebsvermögen des Vaters gehörte, behielt er zurück. Zwei Jahre später übertrug der Vater das Grundstück auf eine von ihm gegründete Grundstücksgesellschaft.

Das Finanzamt hatte die Schenkung zunächst einkommensteuerneutral behandelt, wollte dann aber wegen der Grundstücksübertragung rückwirkend alle stillen Reserven in dem auf den Sohn übertragenen KG-Anteil besteuern. Diese Sichtweise lehnte der BFH dagegen ab. Vielmehr steht die spätere Übertragung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens – im Urteilsfall des Grundstücks – der einmal gewährten Buchwertprivilegierung für die Schenkung des Teilmitunternehmeranteils nicht entgegen. Nach der gesetzlichen Vorgabe ist es weder erforderlich, dass zurückbehaltene Wirtschaftsgüter später ebenfalls auf den Empfänger des Teilmitunternehmeranteils übergehen, noch sieht das Gesetz eine Behaltefrist für den Übergeber vor.

#### Hinweis:

Lediglich für den Beschenkten sieht das Gesetz eine Haltefrist für den erworbenen Anteil an der Personengesellschaft vor. Danach ist Voraussetzung für die unentgeltliche Buchwertübertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, dass der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.

#### **2. Finanzverwaltung bestätigt Rechtsprechung zur Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem sog. Kapitalkonto II**

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs sind Einbringungen in Personengesellschaften gegen Buchung auf einem Gesellschafterkonto nur dann entgeltliche Vorgänge und führen nur dann zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn ein Kapitalkonto angesprochen wird, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten (das ist i.d.R. das Kapitalkonto I). Danach führt jedenfalls die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II nicht zu einem entgeltlichen Vorgang und damit nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern ist als Einlage zu behandeln. Damit hat der Bundesfinanzhof ausdrücklich der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung widersprochen.

Die Finanzverwaltung teilt mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26.7.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2178/09/10001, DOK 2016/0695791) nun mit, dass diese Rechtsprechung über den entschiedenen Fall hinaus allgemein angewendet und die bisher vertretene Auffassung aufgegeben wird.

Damit ist geklärt, dass das Kapitalkonto II den Charakter eines personalistisch geführten gesamthänderisch gebundenen Rücklagekontos hat. Dies eröffnet bei der Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern in eine Personengesellschaft folgende zwei Möglichkeiten:

**1. Personenbezogene unentgeltliche Einlage:** Erfolgt die Gutschrift auf dem Kapitalkonto II, so liegt eine personenbezogene Einlage vor; der Übertragende erhält keine Gegenleistung. Dies ist von Bedeutung für die Übertragung von steuerlich verstricktem Privatvermögen mit stillen Reserven auf eine Mitunternehmerschaft,

wie z.B. wesentliche GmbH-Beteiligungen oder Grundstücke in den ersten zehn Jahren nach der Anschaffung. In diesem Fall scheidet eine Versteuerung zum Zeitpunkt der Einbringung mangels Entgeltlichkeit des Vorgangs aus.

**2. Entgeltliche Einbringung:** Soll ein Vorgang entgeltlich ausgestaltet werden, was bei steuerlich nicht verstricktem Privatvermögen mit stillen Reserven zur Generierung einer AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe des Verkehrswerts vorteilhaft ist, ist dies dadurch erreichbar, dass eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto II und zu einem gewissen Anteil auch der Ausweis der Gegenleistung auf dem festen Kapitalkonto I erfolgt. In diesem Falle ist ein vollentgeltlicher Vorgang gegeben. Es erfolgt keine Aufteilung der Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil.

#### Hinweis:

Die Konsequenzen für den Einbringenden und die Personengesellschaft sind im Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig zu prüfen. Dabei sind die bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten auszuloten.

## V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### **1. Zinsen auf Rentennachzahlungen zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen**

Der Bundesfinanzhof hatte bereits im Jahr 2015 über folgenden Fall entschieden: Die Stpfl. bezog im Streitjahr 2006 von der Deutschen Rentenversicherung Bund Einkünfte aus einer Witwenrente sowie einer Altersrente für schwerbehinderte Menschen. Mit Rentenbescheid vom 2.11.2005 wurde die letztgenannte Rente neu festgestellt. Der Stpfl. wurden im Streitjahr für die Zeit vom 1.5.1999 bis 31.12.2005 eine Nachzahlung i.H.v. 10 850,08 € netto sowie hierauf entfallende Zinsen i.H.v. 1 399,75 € ausgezahlt. Das Finanzamt berücksichtigte die Nachzahlung und die Zinsen im Einkommensteuerbescheid 2006 erklärungsgemäß als sonstige Einkünfte mit einem Besteuerungsanteil von 50 %. Im Einspruchsverfahren begehrte die Stpfl. die Zuordnung der Zinsen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, weil nach Abzug des Werbungkostenpauschbetrags und des Sparerfreibetrags (inzwischen einheitlich: Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 € bei Einzelveranlagung bzw. 1 602 € bei Zusammenveranlagung von Ehegatten) keine steuerpflichtigen Einkünfte verbleiben würden. Die Auffassung der Stpfl. bestätigte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.6.2015 (Aktenzeichen VIII R 18/12) und zwar ausdrücklich entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung.

Das Bundesfinanzministerium teilt mit Schreiben vom 4.7.2016 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2255/15/10001, DOK 2016/0460833) mit, dass dieser Rechtsprechung nunmehr über den entschiedenen Einzelfall hinaus gefolgt wird und die bislang geäußerte gegenteilige Ansicht aufgegeben werde. Zinsen auf Rentennachzahlungen sind somit den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen.

**Hinweis:**

Die Finanzverwaltung wendet diese geänderte Sichtweise auf Antrag in allen noch offenen Fällen an. Daher sind ggf. auch Altjahre daraufhin zu überprüfen, ob von dieser geänderten Sichtweise profitiert werden kann und ggf. ein Änderungsantrag zu stellen ist.

## VI. Für Hauseigentümer

### 1. Neues „Anreizprogramm Energieeffizienz“ als Alternative zur steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung

Mit dem Nationalen Aktionsplan Energieeffizienz hat die Bundesregierung ein Bündel von Maßnahmen zur Steigerung der Energieeffizienz und zur Energiewende im Gebäudesektor beschlossen. Das Paket tritt an die Stelle der bislang geplanten steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung, welches politisch nicht umsetzbar war. Am 1.8.2016 startete das Bundeswirtschaftsministerium nun zwei neue Förderprogramme für die „Energiewende im Heizungskeller“: Gefördert wird zum einen im Förderprogramm „Heizungsoptimierung durch hocheffiziente Pumpen und hydraulischen Abgleich“

– der Austausch alter Pumpen durch hocheffiziente Heizungs- und Trinkwasserzirkulationspumpen in Gebäuden und

– die Heizungsoptimierung durch hydraulischen Abgleich sowie zusätzliche niedriginvestive Maßnahmen wie z.B. Tausch von Thermostatventilen.

Beide Maßnahmen können auch kombiniert werden.

Daneben erfolgt in einem zweiten Förderprogramm eine Förderung von Brennstoffzellen-Heizungen. Bei Brennstoffzellen-Heizungen handelt es sich um eine innovative und hocheffiziente Technologie, die gerade am Beginn der Markteinführung steht. Brennstoffzellen-Heizungen kombinieren die Strom- und Wärmeerzeugung (Kraft-Wärme-Kopplung). Der eingesetzte Brennstoff – i.d.R. Erd- oder Biogas – wird elektrochemisch direkt in Strom umgewandelt. Die dabei entstehende Abwärme wird gleichzeitig zum Heizen und zur Warmwasserbereitung genutzt. Verglichen mit normalen Öl- oder Gas-Heizsystemen oder mit konventionellen KWK-Anlagen weisen Brennstoffzellensysteme einen höheren Wirkungsgrad auf.

**Hinweis:**

Die Beantragung erfolgt über die KfW mit dem Programm „Energieeffizient Bauen und Sanieren – Zuschuss Brennstoffzelle“. Anträge können bei der KfW voraussichtlich ab dem 31.8.2016 gestellt werden.

### 2. Steuerliche Aspekte der kurzfristigen Untervermietung der eigenen Wohnräume

Zunehmend wird die eigene Wohnung an Feriengäste oder auch z.B. bei Messen oder Fachtagungen untervermietet. Insbesondere bietet das Internet entsprechende Vermittlungsplattformen. Werden über diesen Weg Einnahmen erzielt, so sind steuerliche Aspekte zu beachten. Soweit diese Untervermietungstätigkeit mit

Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, wovon bei einem aktiven Angebot über ein Internetportal auszugehen ist, sind die erzielten Einnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer zu unterwerfen.

**Hinweis:**

Werden Einkünfte erzielt, so sind diese grundsätzlich unabhängig davon, ob die Untervermietung zulässig ist, der Besteuerung zu unterwerfen. So spielt bspw. die Diskussion um die Zulässigkeit der Untervermietung von Zweitwohnungen in Berlin bei der steuerlichen Würdigung keine Rolle.

Der Einkommensteuer unterliegen allerdings nur die Einkünfte, so dass durch die Vermietung verursachte Werbungskosten, wie Vermittlungsprovisionen oder Reinigungskosten, abgesetzt werden können.

Die Finanzverwaltung erlaubt allerdings aus **Vereinfachungsgründen**, dass bei der vorübergehenden Vermietung von Teilen einer selbst genutzten Eigentumswohnung, eines selbst genutzten Einfamilienhauses oder insgesamt selbst genutzten anderen Hauses oder auch einer selbst genutzten Mietwohnung von einer Besteuerung auf Wunsch des Stpfl. abgesehen werden kann, wenn die Einnahmen hieraus nicht **520 € im Jahr** übersteigen.

**Hinweis:**

Insoweit handelt es sich allerdings um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag, so dass eine Besteuerung zwingend erfolgt, wenn die Einkünfte diesen Betrag auch nur geringfügig übersteigen.

Weiterhin unterliegt die kurzfristige (Unter-)Vermietung von Wohn- und Schlafräumen im Grundsatz der **Umsatzsteuer**. Die im Umsatzsteuergesetz bestehende Steuerbefreiung für Vermietungstätigkeiten kann wegen der fehlenden Dauerhaftigkeit der Vermietung nicht in Anspruch genommen werden.

Im Ergebnis fallen solche Vermietungstätigkeiten oftmals allerdings unter die Kleinunternehmerregelung. Danach kann auf die Abführung von Umsatzsteuer verzichtet werden, wenn die Umsätze im Vorjahr 17 500 € und voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr 50 000 € nicht übersteigen.

**Hinweis:**

Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung dürfen allerdings keine Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erstellt werden. Ansonsten wird die Umsatzsteuer geschuldet.

Des Weiteren ist zu beachten, dass diese Betragsgrenze alle Umsätze des Unternehmers umfasst. Ist der Stpfl. also auch anderweitig unternehmerisch tätig, so ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen.

## VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

### 1. Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung für die Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft bietet die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, so dass Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss. Über den reinen Vertragsabschluss hinaus fordert der BFH in ständiger Rechtsprechung, dass der Gewinnabführungsvertrag auch tatsächlich durchgeführt werden müsse.

Vor diesem Hintergrund ist die aktuelle Entscheidung des BFH vom 26.4.2016 (Aktenzeichen I B 77/15, BFH/NV 2016, 1177) zu sehen, mit der der BFH eine Nichtzulassungsbeschwerde, die die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags betraf, als unzulässig verworfen hat.

Im Streitfall hatte die klagende GmbH als Organgesellschaft mit ihrer Muttergesellschaft (ebenfalls einer GmbH) am 4.10.2007 einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. Am 26.6.2008 wurde dieser Gewinnabführungsvertrag von der Muttergesellschaft – auf Grund veränderter wirtschaftlicher und finanzieller Rahmenbedingungen und einer bevorstehenden Abwicklung – außerordentlich gekündigt. Die Muttergesellschaft wurde (u.a. nach einem Formwechsel) am 5.12.2008 aufgelöst. Die Organgesellschaft hatte in ihrer Bilanz zum 31.12.2007 eine Verbindlichkeit in Höhe des abzuführenden Gewinns ausgewiesen, diesen aber nicht auch tatsächlich an die Muttergesellschaft ausgezahlt.

Die FinVerw und auch das FG Hamburg haben in der Folge das Vorliegen einer Organschaft nicht anerkannt, da der Gewinnabführungsvertrag zwar wirksam abgeschlossen, aber nicht auch ordnungsgemäß durchgeführt worden sei.

Der BFH bestätigt dieses Ergebnis und stellt dazu fest, dass eine ordnungsgemäße Durchführung die tatsächliche Zahlung oder zumindest eine zur Anspruchserfüllung führende und mithin der tatsächlichen Zahlung gleichstehende Aufrechnung (mit Forderungen der Organgesellschaft gegenüber ihrem Organträger) voraussetze; eine reine Einbuchung ohne Erfüllungswirkung genüge für eine ordnungsgemäße Durchführung nicht.

#### Hinweis:

Bei Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags sind also dringend die strengen Anforderungen an die tatsächliche Durchführung zu beachten, um die Anerkennung der steuerlichen Organschaft nicht zu gefährden.

### 2. Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags bei an außenstehende Gesellschafter zu leistende Ausgleichszahlungen

Nach § 14 Abs. 1 KStG ist das Einkommen einer Organgesellschaft dann dem Organträger mit körperschaftsteuerlicher Wirkung zuzurechnen, wenn sich die Organgesellschaft durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG verpflichtet hat, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes Unternehmen abzuführen. Der Gewinnabführungsvertrag (und damit die Organschaft) wird allerdings nicht anerkannt, wenn Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter zu leisten sind und diese Ausgleichszahlungen nach der Höhe des Gewinns der Organgesellschaft bemessen werden.

Zu diesem Ergebnis kommt das Niedersächsische FG mit seinem Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen 6 K 386/13, EFG 2016, 1193), das die Verknüpfung einer Ausgleichszahlung an außenstehende Gesellschafter mit dem Ergebnis der Organgesellschaft als steuer-schädlich erachtet; höchstrichterlich ist diese Rechtsfrage bislang noch nicht entschieden worden.

Im Streitfall hatte die zu 51 % beteiligte Mutter-GmbH als Organträgerin mit der Tochter-GmbH (Klägerin), einer Stadtwerke-GmbH als Organgesellschaft, einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag sah zu Gunsten der außenstehenden Gesellschafter (im Streitfall einer dritten, zu 49 % an der Stadtwerke-GmbH beteiligten GmbH) garantierte Ausgleichsleistungen vor, die einen variablen Zuschlag beinhalteten, der vom Jahresüberschuss der Stadtwerke-GmbH abhängig war.

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Besteuerungszeiträume 2004 bis 2007 stellte die FinVerw fest, dass der außenstehenden GmbH durch die Ausgleichszahlungen im Prüfungszeitraum zwischen 56 % und 63 % des Jahresüberschusses der Stadtwerke-GmbH zugeflossen waren. Die FinVerw vertrat die Auffassung, dass die Stadtwerke-GmbH als Organgesellschaft auf Grund der Höhe der geleisteten Zahlungen nicht mehr den gesamten Gewinn an die Organträgerin abgeführt habe. Daher sei das Jahresergebnis körperschaftsteuerlich bei der Stadtwerke-GmbH zu erfassen. Die vom Organträger an die außenstehende GmbH geleisteten Ausgleichszahlungen und die von der Stadtwerke-GmbH an die Mutter-GmbH abgeführten Gewinne erfasste die FinVerw als vGA.

Das Niedersächsische FG bestätigt diese Auffassung, wonach der steuerlichen Anerkennung des Gewinnabführungsvertrags die Vereinbarung der Ausgleichszahlung an die außenstehende GmbH entgegensteht. In seiner Begründung führt das FG aus,

- dass notwendiger Bestandteil eines Gewinnabführungsvertrags die vertragliche Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter ist,
- dass als Ausgleichszahlung mindestens die jährliche Zahlung des Betrags zuzusichern ist, der nach der bisherigen Ertragslage der Gesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten voraussichtlich als durchschnittlicher Gewinnanteil auf die einzelnen Anteile verteilt werden könnte,

- dass jedoch dann nicht mehr der gesamte Gewinn i.S.d. § 14 KStG an den Organträger abgeführt wird, wenn sich der variable Anteil – wie im Streitfall – am Ergebnis des Gewinns der Organgesellschaft (und nicht etwa am Gewinn des Organträgers) bemisst,
- dass durch eine solche Kopplung der Ausgleichszahlung an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Gewinnabführung die tatsächliche Durchführung der Gewinnabführung in Frage gestellt werde; es werde dann nicht der gesamte Gewinn abgeführt. Dabei komme es auch nicht auf die absolute Höhe an, sondern nur auf die Tatsache, dass die Gewinnabführung in irgendeiner Form an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Ergebnisabführung geknüpft ist, denn dann beziehe der außenstehende Gesellschafter keine Ausgleichszahlung, sondern eine ihm nach Abschluss des Ergebnisabführungsvertrags nicht mehr zustehende Beteiligung am Ergebnis der Organgesellschaft.

#### Hinweis:

Die Entscheidung des BFH (Aktenzeichen I R 93/15) bleibt abzuwarten. Bis dahin sollten einschlägige Organisationsverhältnisse, in denen entsprechende Ausgleichszahlungen vereinbart und von der FinVerw als steuerschädlich gewürdigt wurden, offengehalten werden.

Regelmäßig wird die Vereinbarung solcher Ausgleichszahlungen, die vom Ergebnis der Organgesellschaft abhängig sind, ohnehin nicht im Interesse der außenstehenden Gesellschafter sein, da die Höhe des Gewinns der Organgesellschaft bei Bestehen eines Organisationsverhältnisses zu Lasten der außenstehenden Gesellschafter „manipulierbar“ sein könnte – auf diese Gefahr weist auch das Niedersächsische FG explizit hin.

### **3. Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG (Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten)**

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Köln vom 26.4.2016 (Aktenzeichen 8 K 2944/12, EFG 2016, 1343) zu sehen, mit dem sich das FG u.a. mit der Frage der Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG befasst hat.

Im Streitfall war der zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagte Stpfl. spätestens seit 1988 bis Ende 2008 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH. Im Februar 2004 nahm er bei der M-Bank ein Darlehen i.H.v. 150 000 € auf; in dieser Höhe gewährte er einen Monat später der A-GmbH ein Darlehen. In 2006 erklärte er hinsichtlich des zum 31.12.2005 noch i.H.v. 135 236,65 € valutierenden Darlehens gegenüber der GmbH einen qualifizierten Rangrücktritt. In 2008 und 2009 gewährte der Stpfl. weitere Darlehen i.H.v. insgesamt 90 000 €. Im Dezember 2008

beschloss die Gesellschafterversammlung die Auflösung der GmbH zum 31.12. Nach Beendigung der Liquidation zum 30.6.2010 wurde die GmbH im Handelsregister gelöscht. In seiner Einkommensteuererklärung für 2010 machte der Stpfl. aus der Liquidation der GmbH einen Veräußerungsverlust gemäß § 17 EStG i.H.v. 381 363 € geltend.

Die FinVerw berücksichtigte bei der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsverlusts die Darlehen aus 2008 und 2009 als sog. nachträgliche Anschaffungskosten, setzte jedoch das ursprüngliche Darlehen aus 2004 mit 0 € an. Zur Begründung führte die FinVerw aus, dass dann, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft in Zeiten der Krise ein Darlehen gewähre, der endgültige Ausfall dieser Darlehensforderung im Zuge der Auflösung der Gesellschaft zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die wesentliche Beteiligung in Höhe des Nennwerts führe. Eine Krise werde dann angenommen, wenn bei Hingabe des Darlehens bereits Insolvenzzustand eingetreten sei, oder wenn die Kapitalgesellschaft kreditunwürdig sei und damit angesichts ihrer Finanzverhältnisse ein fremder Dritter der Gesellschaft einen Kredit zu marktüblichen Konditionen nicht mehr gewährt hätte. Der Umfang der nachträglichen Anschaffungskosten hänge davon ab, welcher Wert der Darlehensforderung im Zeitpunkt des Stehenlassens beizumessen sei.

Das FG hat die Klage als unbegründet abgewiesen und im Rahmen seiner Begründung ausgeführt,

- dass zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung zählen, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten sind,
- dass zu den nachträglichen Anschaffungskosten Darlehen und andere Finanzierungshilfen, z.B. durch Übernahme einer Bürgschaft oder durch andere Rechtshandlungen, gehören, wenn sie eigenkapitalersetzenden Charakter haben,
- und dass maßgebend dafür, ob die Finanzierung eigenkapitalersetzenden Charakter hat und damit auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist, ob ein Gesellschafter der Gesellschaft in einem Zeitpunkt, in dem ihr ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt oder eine dem Darlehen wirtschaftlich entsprechende andere Rechtshandlung ausführt.

Ausgehend von diesen Grundsätzen liegen nach Auffassung des FG im Streitfall hinsichtlich des ersten Darlehens keine nachträglichen Anschaffungskosten vor, weil es weder erst in der Krise gewährt wurde noch von Anfang an krisenbestimmt war. Im Zeitpunkt des Eintritts der Krise bzw. des qualifizierten Rangrücktritts hatte die Darlehensforderung aber nur noch einen Wert von 0 €.

#### Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung (also das Revisionsverfahren beim BFH) ist sorgfältig zu beobachten, da es

der BFH bislang offen gelassen hatte, ob die Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts im Rahmen einer Gewinnermittlung für einen Besteuerungszeitraum, für den die Neuregelungen des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung und Missbräuchen vom 23.10.2008 (MoMiG) bereits gelten (hier: 2010), auf eine noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts geleistete Finanzierungshilfe bei einer noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts eingetretenen Krise weiterhin Anwendung finden.

#### **4. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

##### **a) vGA bei nachträglicher Zusage der Dynamisierung einer Altersrente mangels Erdienbarkeit**

Das FG Hamburg hat mit Urteil vom 15.4.2016 (Aktenzeichen 3 K 13/16, EFG 2016, 1357) – in Fortführung der Rechtsprechung des BFH – entschieden, dass die nachträgliche Dynamisierung einer Altersrente nicht mehr erdient werden kann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt der nachträglichen Vereinbarung über die Dynamisierung bereits das 60. Lebensjahr vollendet hat. Dies gelte auch unabhängig davon, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem Zusagezeitpunkt tatsächlich noch über zehn Jahre für die Gesellschaft tätig sei bzw. ist.

Im Streitfall hatte eine GmbH geklagt, der in den Streitjahren 2004 bis 2007 vGA in Gestalt von Zuführungen zu der Pensionsrückstellung einkommenserhöhend zugerechnet worden waren. Die Annahme von vGA basierte darauf, dass die GmbH ihre Pensionszusage gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer durch eine Dynamisierungsklausel erst ab 2003 erhöht hatte – und damit zu einem Zeitpunkt, in dem der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits das 60. Lebensjahr vollendet hatte.

Das FG Hamburg hat die Auffassung der FinVerw bestätigt und diese Erhöhung der Pensionszusage als vGA qualifiziert. Es führt im Rahmen seiner Begründung aus:

- Bereits die Vollendung des 60. Lebensjahrs im Hinblick auf das mit dem Alter steigende Gesundheitsrisiko und die daraus resultierende Gefahr kurzfristiger Inanspruchnahme der Pension reiche aus, um die Erdienbarkeit zu verneinen.
- Nach der Rechtsprechung des BFH müsse aber bei einer Pensionszusage zu Gunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers dieser während der ihm voraussichtlich verbleibenden Dienstzeit den Versorgungsanspruch noch erdienen können, und zwar unabhängig von der Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung.
- Ein beherrschender Gesellschafter soll die Pensionszusage jedenfalls dann noch erdienen können, wenn der Zeitraum zwischen der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre beträgt.
- Für einen nicht beherrschenden Gesellschafter kann nach der Rechtsprechung des BFH ein Erdienen der Pensionszusage zusätzlich unterstellt werden, wenn

– vom vorgesehenen Zeitpunkt der Pensionierung aus gesehen – der Beginn seiner Betriebszugehörigkeit mindestens zwölf Jahre zurückliegt und die Versorgungszusage für mindestens drei Jahre bestanden hat.

- Unabhängig von dieser Frage (beherrschender bzw. nicht beherrschender Gesellschafter) ist nach Auffassung des BFH eine Erdienbarkeit dann im Allgemeinen nicht mehr anzunehmen, wenn die Zusage einem Gesellschafter-Geschäftsführer erteilt wurde, der im Zusagezeitpunkt das 60. Lebensjahr vollendet hatte.

#### **Hinweis:**

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sollte in der Praxis erwogen werden, gerade Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer mit sog. Gleit-, Spannungs- oder Wertsicherungsklauseln zu versehen. Im Einzelfall sollte dringend steuerlicher Rat eingeholt werden.

##### **b) Aufwendungen für eine Firmenmitgliedschaft in einem Wirtschafts- und Gesellschaftsclub als vGA an den beherrschenden Gesellschafter**

In einem Streitfall vor dem FG Bremen (Urteil vom 15.10.2015, Aktenzeichen 1 K 95/13 [6], [www.stotaxfirst.de](http://www.stotaxfirst.de)) ging es um die Frage, ob die von einer GmbH getragenen Aufwendungen für eine Firmenmitgliedschaft in einem Wirtschafts- und Gesellschaftsclub, dessen Räumlichkeiten ihr Geschäftsführer u.a. genutzt hat, um Kontakte zu Geschäftspartnern zu knüpfen und vorhandene Kontakte zu intensivieren, in den Streitjahren Betriebsausgaben darstellen oder zu vGA führen.

Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer schloss für die GmbH (Gegenstand des Unternehmens war die Erbringung von Dienstleistungen), deren Geschäfte er von seiner Wohnadresse aus führte, einen Mitgliedschaftsvertrag mit dem Wirtschafts- und Gesellschaftsclub, der zwei Mitarbeitern der GmbH zur Verfügung stehen sollte; der Geschäftsführer bewirtete in den Räumen des Clubs verschiedene Personen. Die Betriebsprüfung behandelte die insoweit von der GmbH getragenen Aufwendungen (Aufnahmegebühr und Jahresbeitrag) als vGA und rechnete diese der GmbH einkommenserhöhend zu.

Dagegen trug die GmbH vor, dass sich ihr Firmensitz am Wohnsitz des Geschäftsführers befunden und nicht für geschäftliche Besprechungen angeboten habe. Daher sei über die Mitgliedschaft das Recht erworben worden, die Besprechungsräume des Clubs zu nutzen.

Das FG führt dazu aus, dass von einer nicht ausschließlichen betrieblichen Veranlassung der entsprechenden Aufwendungen auszugehen ist, wenn eine ausschließlich betriebliche Nutzung des Leistungsangebots des Clubs nicht nachgewiesen ist. Könne nicht nachgewiesen werden, dass eine etwaige private Nutzung des Leistungsangebots des Clubs durch den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer von untergeordnetem Interesse war, stelle sich die Tragung der Aufwendungen durch die Kapitalgesellschaft als vGA dar.

Zwar bezweifelt das FG nicht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Mitgliedschaft auch geschäftlich genutzt hat, das ausschließliche betriebliche Interesse



der GmbH an der Nutzung der Mitgliedschaft sei aber weder detailliert vorgetragen noch im Einzelnen dokumentiert worden. Vielmehr habe der Club seinen Mitgliedern die Teilnahme an Golfturnieren, Club-Reisen sowie an Veranstaltungen wie Weinproben, Dinner-Talks, Spielabenden, Zigarrenproben, After-Works, Betriebsbesichtigungen, Lesungen, Vortragsabenden und Diskussionsreihen angeboten, also die Möglichkeit, privaten Angelegenheiten in den Räumlichkeiten des Clubs nachzugehen.

#### Hinweis:

In der Praxis kommt es also bei entsprechenden Mitgliedsbeiträgen zu Wirtschaftsclubs, Industrieclubs etc. darauf an, das ganz überwiegende eigenbetriebliche Interesse des Unternehmens an der Mitgliedschaft zu begründen und zu belegen. Es reicht nicht, wenn eine Mitgliedschaft in einem Verein dem Geschäft einer GmbH förderlich ist, weil sich auf diese Art und Weise die geschäftlichen Kontakte positiv gestalten lassen.

#### 5. Rückzahlung von Arbeitslohn durch beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer

In Fortführung seiner ständigen Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 14.4.2016 (Aktenzeichen VI R 13/14, DStR 2016, 1744, DStZ 2016, 637) bestätigt, dass zum Arbeitslohn – einkommenserhöhend – auch irrtümliche Überweisungen des Arbeitgebers gehören. Die Rückzahlung von Arbeitslohn ist erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses einkünftermindernd zu berücksichtigen. Für den konkreten Streitfall hat der BFH entschieden, dass selbst bei beherrschenden Gesellschaftern der Abfluss einer Arbeitslohnrückzahlung erst im Zeitpunkt der Leistung und nicht bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Rückforderung anzunehmen ist.

Im Streitfall waren dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in den Streitjahren 2008 bis 2010 Urlaubsgeld und Tantiemen irrtümlich abweichend vom Arbeitsvertrag berechnet und ausbezahlt worden; die GmbH forderte die überzahlten Beträge daraufhin vom Stpfl. zurück. Der Gesellschafter-Geschäftsführer begehrte eine Festsetzung seiner Einkommensteuer ohne diese Vergütungsbestandteile, die FinVerw, das FG und der BFH berücksichtigen den Zufluss in den Streitjahren und die Rückzahlung dagegen erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses.

Der Hintergrund: Bei beherrschenden Gesellschaftern ist der Zufluss eines Vermögensvorteils nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht erst im Zeitpunkt der Zahlung oder der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen, sofern der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Denn ein beherrschender Gesellschafter habe es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen. Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht für den umgekehrten Fall, dass eine Gesellschaft einen Anspruch gegen einen beherrschenden Gesellschafter hat, wie nun der BFH klarstellt. Denn in einem solchen Fall liegt gerade keine die Zuflussfiktion rechtfertigende „Beherrschungssituation“ vor. Der beherrschende Gesellschafter beherrscht die Gesellschaft, die beherrschte Gesellschaft aber nicht den beherrschenden Gesellschafter.

#### Hinweis:

Der BFH hat i.Ü. auch festgestellt, dass die von der GmbH an den Stpfl. versehentlich überhöht ausgezahlten Tantiemen und Urlaubsgelder Lohnzahlungen, aber keine vGA darstellen. Denn die GmbH als Arbeitgeberin des Stpfl. erbrachte diese Leistungen, um ihrer vermeintlichen arbeitsvertraglichen Verpflichtung zu genügen. Die überhöhten Zahlungen an den Stpfl. sind hier nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet. Unerheblich ist insoweit, dass die GmbH die Beträge unrichtig ermittelte und dementsprechend überhöhte Tantieme- und Urlaubsgeldzahlungen leistete.

## VIII. Steuerliche Aspekte aktuell zum Studienbeginn

Aktuell beginnen viele junge Erwachsene nach Abschluss der Schule oder einer Berufsausbildung erstmals ein Studium, führen ein Studium fort oder orientieren sich neu nach einem abgeschlossenen Studium. In dieser geänderten Lebenssituation stellen sich auch steuerliche Fragen, wie hinsichtlich der (Weiter-)Gewährung von Kindergeld, ob Kosten des Studiums steuerlich geltend gemacht werden können oder welche steuerlichen Folgen ein Nebenjob nach sich zieht.

Auf wichtige Fragen hierzu und aktuelle Rechtsprechung gehen wir in der folgenden Beilage ein. Dabei gilt es sowohl die steuerliche Situation der Eltern als auch die des Kindes im Blick zu haben. Hervorzuheben ist, dass die materiellen Auswirkungen bedeutend sein können.

### 1. (Weiter-)Gewährung von Kindergeld

#### a) Fälle der (Weiter-)Gewährung über das 18. Lebensjahr hinaus

Bis zur Vollendung des 18. Lebensjahrs wird Kindergeld für alle Kinder gezahlt, darüber hinaus nur unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen:

– Für ein über 18 Jahre altes Kind kann bis zur Vollendung des 21. Lebensjahrs Kindergeld weitergezahlt werden, wenn es nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und **bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitssuchender gemeldet** ist. Dieser Fall kann nicht zuletzt auch zur Überbrückung einer Orientierungsphase bis zu einem möglichen Studienbeginn genutzt werden.

#### Hinweis:

Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung ist die Meldung als Arbeitssuchender bei der Agentur für Arbeit erforderlich. Insoweit werden hohe Anforderungen gestellt, wie aktuelle Urteile belegen. So entschied z.B. das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 10.3.2016 (Aktenzeichen 1 K 560/14), dass für eine Berücksichtigung als arbeitssuchend die Meldung als Arbeitssuchender auch dann Voraussetzung für eine Berücksichtigung bleibt, wenn das Kind auf Grund einer Erkrankung arbeitsunfähig ist. Gegen dieses Urteil ist nun allerdings beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen V R 17/16 die Revision anhängig.

Ebenso ist fraglich, ob es für die Berücksichtigung eines Kindes und die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „Meldung als arbeitssuchend“ genügt, wenn ein erwerbsfähiges Kind allein für den Zweck des Erhalts von Kindergeld seine Beschäftigungslosigkeit der zuständigen Agentur für Arbeit anzeigt, sich aber der Arbeitsvermittlung ausdrücklich nicht zur Verfügung stellt, so dass die Agentur für Arbeit eine Registrierung als arbeitssuchend ablehnen muss. Diese Frage wird beim Bundesfinanzhof in dem unter dem Aktenzeichen V R 22/15 anhängigen Verfahren geklärt.

- Für ein über 18 Jahre altes Kind kann bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs Kindergeld weitergezahlt werden, solange es **für einen Beruf ausgebildet** wird. Darunter ist die Ausbildung für einen zukünftigen Beruf zu verstehen. Die Ausbildungsmaßnahmen müssen auf ein bestimmtes Berufsziel ausgerichtet sein und notwendige, nützliche oder förderliche Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen für die Ausübung des angestrebten Berufs vermitteln. Zur Ausbildung für einen Beruf gehören der Besuch allgemeinbildender Schulen, die betriebliche Ausbildung, eine weiterführende Ausbildung sowie die Ausbildung für einen weiteren Beruf.

#### Hinweis:

Die Kindergeldzahlung endet spätestens mit dem Ende des Schuljahrs bzw. bei Kindern in betrieblicher Ausbildung oder im Studium mit dem Monat, in dem das Kind vom Gesamtergebnis der Abschlussprüfung offiziell schriftlich unterrichtet worden ist, auch wenn der Ausbildungsvertrag für längere Zeit abgeschlossen war oder das Kind nach der Abschlussprüfung an der (Fach-)Hochschule noch immatrikuliert bleibt.

- Für ein über 18 Jahre altes Kind steht bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs Kindergeld zu, wenn es eine Berufsausbildung (im Inland oder Ausland) aufnehmen will, diese aber wegen eines **fehlenden Ausbildungsplatzes** nicht beginnen oder fortsetzen kann. Das setzt voraus, dass trotz ernsthafter Bemühungen die Suche nach einem Ausbildungsplatz zum frühestmöglichen Zeitpunkt bisher erfolglos verlaufen ist.

#### Hinweis:

Bei eigenen Bemühungen des Kinds müssen diese durch Vorlage entsprechender Unterlagen (z.B. Absagen auf Bewerbungen) nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden.

- Kindergeld wird auch für eine **Übergangszeit** (Zwangspause) von bis zu vier Kalendermonaten gezahlt. So z.B. zwischen Schulabschluss und Beginn der Berufsausbildung, eines Freiwilligendienstes oder eines Studiums.

- Für ein über 18 Jahre altes Kind kann bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs Kindergeld gezahlt werden, wenn es einen **Freiwilligendienst** ableistet. Diese Dienste sind die folgenden:

- das freiwillige soziale Jahr (FSJ) und das freiwillige ökologische Jahr (FÖJ) i.S. des Jugendfreiwilligendienstgesetzes,

- der Freiwilligendienst i.S. der Verordnung (EU) Nr. 1288/2013 des Europäischen Parlaments und des Rats vom 11.12.2013 zur Einrichtung von „Erasmus+“, dem Programm der Union für allgemeine und berufliche Bildung, Jugend und Sport,

- der andere Dienst im Ausland i.S. von § 5 des Bundesfreiwilligendienstgesetzes,

- der entwicklungspolitische Freiwilligendienst „weltwärts“ i.S. der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 1.8.2007,

- der Freiwilligendienst aller Generationen i.S. von § 2 Abs. 1a SGB VII,

- der Internationale Jugendfreiwilligendienst i.S. der Richtlinie des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend vom 20.12.2010 sowie

- der Bundesfreiwilligendienst i.S. des Bundesfreiwilligendienstgesetzes.

#### Hinweis:

Die insoweit begünstigten Tätigkeiten sind im Gesetz abschließend aufgeführt. Andere freiwillige soziale Dienste können nicht analog berücksichtigt werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.3.2009 (Aktenzeichen III R 33/07) klarstellte.

#### Hinweis:

Hinzuweisen ist letztlich noch darauf, dass ein volljähriges Kind auch dann berücksichtigt wird, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten. Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.

#### b) Einschränkungen nach Abschluss der ersten Berufsausbildung

In den vorgenannten Fällen (außer im Falle eines arbeitssuchenden oder eines behinderten Kindes) wird ein Kind **nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums** nur berücksichtigt, wenn es keiner anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Schädlich für den Anspruch auf Kindergeld ist eine Erwerbstätigkeit dann, wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit insgesamt mehr als 20 Stunden beträgt.

#### Hinweis:

Anders als nach früherem Recht sind für die Berücksichtigung eines volljährigen Kindes seit 2012 dessen eigene Einkünfte und Bezüge unbeachtlich. Ein volljähriges Kind wird grundsätzlich bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums berücksichtigt. Erst nach Beendigung der ersten Berufsausbildung bzw. des Erststudiums greifen diese Einschränkungen hinsichtlich einer Erwerbstätigkeit.

Unschädlich für den Kindergeldanspruch ist eine Erwerbstätigkeit in folgenden Fällen:

- eine im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses ausgeübte Erwerbstätigkeit, wobei die Ausbildungsmaßnahme Gegenstand des Dienstverhältnisses sein muss. Der typische Fall ist die Lehre. Weitere Beispiele sind das Referendariat bei Lehramtsanwärtern und Rechtsreferendaren, das Dienstverhältnis eines Beamtenanwärters oder das Volontariat eines Journalisten. Duale Studiengänge werden als Ausbildungsdienstverhältnis anerkannt, wenn eine thematische Verknüpfung zwischen Studium und praktischer Tätigkeit vorliegt, die über eine rein organisatorische Verbindung hinausgeht;
- wenn die Erwerbstätigkeit eine geringfügige Beschäftigung (450 €-Job) ist;
- oder wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit insgesamt nicht mehr als 20 Stunden beträgt. Hierbei ist stets die vertraglich vereinbarte Arbeitszeit zu Grunde zu legen. Wird die Beschäftigung nur vorübergehend (d.h. für höchstens zwei Monate) ausgeweitet, ist dies unbeachtlich, wenn während des gesamten Berücksichtigungszeitraums im Kalenderjahr die durchschnittliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt.

### c) Abgeschlossenes Erststudium

Hinsichtlich der Prüfung, ob eine Erstausbildung abgeschlossen wurde, gilt bzgl. eines Studiums:

- Ein **Erststudium** an einer Hochschule (Universität, Fachhochschule u.a.) liegt vor, wenn zuvor weder ein anderes Studium noch eine nichtakademische Berufsausbildung abgeschlossen wurden. Unschädlich ist deshalb ein **Studienwechsel** ohne Abschluss des vorausgegangenen Studiums.
- Ein Erststudium ist im Grundsatz mit der **Beendigung eines Bachelorstudiengangs** abgeschlossen.
- Wird hingegen ein Masterstudiengang besucht, der zeitlich und inhaltlich auf den vorangegangenen Bachelorstudiengang abgestimmt ist, so ist dieser Teil der Erstausbildung. Bei **konsekutiven Masterstudiengängen** an einer inländischen Hochschule besteht ein enger sachlicher Zusammenhang. In diesen Fällen ist von einem einheitlichen Erststudium auszugehen. Konsekutiv bedeutet, dass man in dem Fachbereich studiert, in dem man auch den Bachelor-Abschluss absolviert hat. Die große Mehrheit der Masterstudiengänge ist konsekutiv aufgebaut.
- Ein **postgradualer Zusatz-, Ergänzungs- und Aufbaustudiengang** ist ebenfalls noch dem Erststudium zuzuordnen, wenn dieser auf dem ersten Studienabschluss des Kindes aufbaut und in einem engen zeitlichen Zusammenhang aufgenommen wird.
- Dem **Promotionsstudium** und der Promotion durch die Hochschule geht regelmäßig ein abgeschlossenes Studium voraus, so dass die erstmalige Berufsausbildung grundsätzlich bereits abgeschlossen ist. Wird die Vorbereitung auf die Promotion jedoch in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erststudium durchgeführt, ist sie noch Teil der erstmaligen Ausbildung.

### Hinweis:

Im Übrigen hat das Finanzgericht Sachsen mit Urteil vom 17.6.2015 (Aktenzeichen 4 K 357/11 Kg) entschieden, dass die universitäre Berufsausbildung grundsätzlich nicht schon mit Ablegung der letzten Prüfung, sondern erst mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses endet, es sei denn, das volljährige Kind nimmt schon vor der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses eine Vollzeitberufstätigkeit im angestrebten Beruf auf. Im Urteilsfall erfolgte die Bekanntgabe der Prüfungsentcheidung erst sechs Monate nach der letzten Prüfung.

Differenziert ist die Abgrenzung bei sog. **mehrkraftigen Ausbildungen**. Insoweit ist entscheidend, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt. Es kommt vor allem darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden. Maßgebend ist das angestrebte Berufsziel des Kindes. Hierzu wurde entschieden:

- Zunächst der Hinweis auf die vorstehend dargestellten Grundsätze zu einem **konsekutiven Masterstudium**. Bei konsekutiven Masterstudiengängen an einer inländischen Hochschule ist von einem engen sachlichen Zusammenhang und somit in diesen Fällen von einem einheitlichen Erststudium auszugehen.
- Setzt ein Kind im Rahmen eines **dualen Studiums** nach erfolgreichem Abschluss seines studienintegrierten Ausbildungsgangs sein parallel zur Ausbildung betriebenes Bachelorstudium fort, kann auch das Bachelorstudium als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu werten sein, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3.7.2014 (Aktenzeichen III R 52/13) entschied.
- Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 4.2.2016 (Aktenzeichen III R 14/15) entschieden, dass wenn ein Kind **nach Abschluss einer kaufmännischen Ausbildung ein Studium aufnimmt**, welches eine Berufstätigkeit voraussetzt, sich das Studium nicht mehr als integrativer Bestandteil einer einheitlichen Erstausbildung darstellt.

### Hinweis:

Letztlich ist der Einzelfall zu würdigen. Im Zweifel muss das angestrebte Berufsziel und der dazu gewählte Ausbildungsweg sorgfältig dokumentiert werden.

### d) Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Wenn Kindergeld beantragt wurde, besteht die Verpflichtung, der **Familienkasse** unverzüglich alle Änderungen in den Verhältnissen der Eltern und der des Kindes mitzuteilen, die für den Kindergeldanspruch wichtig sind.

### Hinweis:

Mitteilungen an andere Behörden (z.B. an die Gemeindeverwaltung, das Einwohnermeldeamt oder das Finanzamt), an eine Stelle in der Agentur für Arbeit oder an die Bezügestelle (Personalabteilung) des Arbeitgebers bzw. Dienstherrn genügen nicht.

Die Verletzung der Mitwirkungspflichten kann eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit darstellen, die geahndet wird.

Wird für ein über 18 Jahre altes Kind Kindergeld bezogen, muss die Familienkasse insbesondere unverzüglich benachrichtigt werden, wenn das Kind

- bereits eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen hat und eine Erwerbstätigkeit aufnimmt,
- seine Schul- oder Berufsausbildung oder das Studium wechselt, beendet oder unterbricht (das gilt auch, wenn sich ein Kind trotz fortbestehender Immatrikulation vom Studium beurlauben oder von der Belegungspflicht befreien lässt),
- den freiwilligen Wehrdienst antritt,
- bisher arbeitsuchend oder ohne Ausbildungsplatz war und nun eine Schul- oder Berufsausbildung, ein Studium oder eine Erwerbstätigkeit aufnimmt oder
- schwanger ist und die Mutterschutzfrist beginnt.

Eine Verletzung der Mitwirkungspflichten kann auch die Korrektur eines unrichtigen Kindergeldbescheids verhindern. Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 7.4.2016 (Aktenzeichen 16 K 377/16 AO) entschieden, dass die Familienkasse nicht zum Billigkeitserlass einer Kindergeldrückforderung verpflichtet ist, wenn der Kindergeldberechtigte zuvor seine Mitwirkungspflichten verletzt hat und deshalb ein materiellrechtlich fehlerhafter, aber bestandskräftiger Rückforderungsbescheid ergangen ist.

Im Urteilsfall zahlte die Familienkasse der Mutter eines volljährigen Sohns Kindergeld für August 2012 bis einschließlich Juli 2014 aus. Um den Kindergeldanspruch rückwirkend zu überprüfen, forderte die Familienkasse die Mutter schließlich im Sommer 2014 auf, eine Schulbescheinigung bzw. einen Nachweis über die Beendigung der Schulausbildung ihres Sohns vorzulegen. Nachdem die Mutter trotz mehrerer Aufforderungen nicht darauf reagiert hatte, hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzungen für den gesamten Überprüfungszeitraum auf und forderte mit Bescheid vom 11.11.2014 das Kindergeld von insgesamt 5 160 € zurück. Erst vier Monate später legte die Mutter im Zuge eines Einspruchs schließlich die gewünschten Nachweise vor. Die Familienkasse lehnte eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand jedoch ab und verwarf den Einspruch als unzulässig. Der Einspruch hätte binnen Monatsfrist nach Ergehen des Bescheids erfolgen müssen. Daraufhin beantragte die Mutter den Erlass der Kindergeldrückforderung aus Billigkeitsgründen. Sie trug vor, dass sie wirtschaftlich nicht zur Rückzahlung in der Lage war und das Kindergeld bereits auf ihre Leistungen nach dem Sozialgesetzbuch II angerechnet worden war. Das Finanzgericht lehnte den Erlass aus Billigkeitsgründen dagegen ab.

## Handlungsempfehlung:

Es ist dringend anzuraten, Nachweise unaufgefordert vorzulegen bzw. bei Aufforderung dem nachzukommen. Sollte die Beschaffung der Nachweise Schwierigkeiten

bereiten oder Zeit dauern, so sollte dies der Familienkasse mitgeteilt werden.

## 2. Steuerlicher Abzug von Studienkosten – Möglichkeiten und Grenzen

### a) **Kosten der erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums keine Werbungskosten**

Gesetzlich wurde ausdrücklich bestimmt, dass Aufwendungen für ein Erststudium oder eine Erstausbildung vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind. Nach früherer Rechtslage waren diese Kosten dagegen regelmäßig als vorweggenommene Werbungskosten im Hinblick auf die später ausgeübte Tätigkeit anzusehen und konnten daher steuerlich nutzbar gemacht werden. Aufwendungen des Stpfl. für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind **nach derzeitiger Rechtslage** vielmehr nur dann Werbungskosten, wenn bereits eine abgeschlossene Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) vorausgegangen ist oder wenn die Erstausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

#### Hinweis:

Der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ist daher bei Kindern bis zu Vollendung des 25. Lebensjahrs aus steuerlicher Sicht zweischneidig: einerseits wird dann regelmäßig kein Kindergeld mehr gewährt, andererseits können Kosten eines weiteren Studiums oder einer weiteren Berufsausbildung steuerlich geltend gemacht werden.

Der Gesetzgeber hat zwischenzeitlich auch ausdrücklich gesetzlich festgelegt, welche **Anforderungen an eine vorangehende Erstausbildung** zu stellen sind, damit die Aufwendungen für ein Studium oder in Ausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses als Werbungskosten abzugsfähig sind. Die vorangehende Ausbildung muss:

- geordnet sein,
- mindestens zwölf Monate dauern,
- in Vollzeit ausgeübt werden und
- grundsätzlich mit einer Abschlussprüfung beendet werden.

Eine geordnete Ausbildung in diesem Sinne muss auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt werden. Nur wenn diese Vorschriften keine Abschlussprüfung vorsehen, genügt auch die sonstige planmäßige Beendigung. Wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Minderdauer von zwölf Monaten bestanden hat, ohne zuvor an der Ausbildungszeit teilgenommen zu haben, hat auch eine Erstqualifikation erworben und kann danach Werbungskosten für ein Studium oder eine Berufsausbildung geltend machen.

#### Hinweis:

Diese starke gesetzliche Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Studienkosten ist umstritten.

Die Frage der Verfassungsmäßigkeit liegt dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vor (Aktenzeichen 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14).

## b) Erstausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses: Kosten unbegrenzt absetzbar

Erfolgt die Erstausbildung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses, so sind anfallende Kosten in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig. Klassische Anwendungsfälle eines solchen Ausbildungsdienstverhältnisses sind die Lehre, ein duales Studium oder das Referendariat.

### Hinweis:

Die Voraussetzung „im Rahmen eines Dienstverhältnisses“ verlangt mehr als bloße Gleichzeitigkeit mit einem Dienstverhältnis. Der Finanzverwaltung reicht es alleine nicht, dass das Erststudium berufsbegleitend stattfindet, sondern setzt voraus, dass die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand des Dienstverhältnisses ist. Wichtig ist, dass eine arbeitsvertragliche Verpflichtung zum Studium besteht. Alleine eine arbeitgeberseitige Förderung des Studiums soll nicht ausreichend sein.

## c) Kosten der erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums beim Kind als Sonderausgaben abzugsfähig

Soweit Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung danach nicht zu den Werbungskosten gehören, können beim Kind selber bis zu 6 000 € je Kalenderjahr als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Höchstbetrag von 6 000 € ist bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern für jeden Ehegatten/Lebenspartner gesondert anzusetzen.

### Hinweis:

Der Sonderausgabenabzug wirkt sich steuerlich allerdings nur dann aus, wenn das Kind selbst Einkünfte erzielt. Erzielt das Kind dagegen keine steuerpflichtigen Einkünfte oder steuerpflichtige Einkünfte in geringer Höhe, wirkt sich der Sonderausgabenabzug weder in diesem Jahr noch in den Folgejahren aus. Insbesondere entstehen durch Sonderausgaben im Gegensatz zu Werbungskosten keine vortragsfähigen Verluste, die die Verrechnung mit positiven Einkünften in den Folgejahren ermöglichen. Aus diesem Grund wirkt sich ein Sonderausgabenabzug in vielen Fällen gar nicht aus.

Daneben ist die Frage zu beantworten, welche **Kosten** steuerlich geltend gemacht werden können. Erfasst werden insbesondere:

- Studiengebühren sowie Semester-, Lehrgangs-, Prüfungs- und Zulassungsgebühren etc.,
- Ausgaben für Arbeitsmittel wie Fachliteratur, einen Computer, Büromaterial oder einen Schreibtisch,

### Hinweis:

Übersteigen die Kosten die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von 410 € zzgl. Umsatzsteuer, so können die Kosten nur über die Abschreibung zeitlich gestreckt geltend gemacht werden.

– Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer. Hier werden allerdings von der Rechtsprechung strenge Anforderungen gestellt. Der Raum muss hinsichtlich der Einrichtung dem eines typischen Arbeitszimmers entsprechen und mindestens zu 90 % als Arbeitszimmer für Studienzwecke genutzt werden. Kosten eines gemischt genutzten Raums können dagegen nicht, auch nicht anteilig, angesetzt werden. Des Weiteren wird der Abzug der Kosten eines Arbeitszimmers, welches die räumlichen Voraussetzungen erfüllt, regelmäßig auf 1 250 € pro Jahr begrenzt, sofern das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet.

Insoweit dürften sich bei Studenten vielfach nur begrenzte Möglichkeiten der steuerlichen Geltendmachung ergeben.

– Zinsen für ein Bildungsdarlehen wie z.B. BAföG oder den KfW-Studienkredit,

– Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte, z.B. zur Universität oder Fachhochschule,

– Reise-, Übernachtungs- und Verpflegungskosten für vorgeschriebene Studienreisen, Exkursionen oder Praktika,

– Kosten für eine Unterbringung am auswärtigen Ausbildungsort – also Miete, Nebenkosten, Mehraufwendungen für Verpflegung etc., soweit eine doppelte Haushaltsführung vorliegt. Dies ist aber nur dann möglich, wenn im elterlichen Haus noch ein Hausstand besteht und sich der Lebensmittelpunkt weiterhin dort befindet.

### Hinweis:

Die geltend gemachten Kosten müssen durch Quittungen, Belege, o.Ä. ausreichend dokumentiert sein.

## d) Ausbildungsfreibetrag bei den Eltern

Für ein volljähriges Kind in der Berufsausbildung, das **auswärts untergebracht** ist, können Eltern einen Freibetrag von 924 € als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Auswärtige Unterbringung ist jede Unterbringung außerhalb des elterlichen Haushalts. Klassischer Fall ist insoweit, wenn das Kind außerhalb des elterlichen Wohnorts studiert.

### Hinweis:

Für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 924 € um je ein Zwölftel. Ehegatten, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, erhalten den Freibetrag für dasselbe Kind nur einmal. Bei dauernd getrennt lebenden Ehegatten, bei Geschiedenen und bei Eltern eines nichtehelichen Kindes wird der Freibetrag jedem Eltern-

teil zur Hälfte gewährt, wenn beide Elternteile den Kinderfreibetrag oder das Kindergeld beanspruchen können. Sie können bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen.

## **e) Wohl kein Abzug der Studiengebühren als Sonderausgaben bei den Eltern**

Eltern können nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes einen Sonderausgabenabzug für Kosten des Besuchs einer Schule in freier Trägerschaft oder einer überwiegend privat finanzierten Schule ihres Kindes geltend machen. Voraussetzung ist, dass die Schule zu einem von dem zuständigen inländischen Ministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder von einer inländischen Zeugniserkennungsstelle anerkannten oder einem inländischen Abschluss an einer öffentlichen Schule als gleichwertig anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führt. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.8.2015 (Aktenzeichen 4 K 1563/15 E) sind Studienentgelte, die ein Stpfl. für sein Kind, das an einer privaten Fachhochschule in einem Bachelorstudiengang studiert, entrichtet, nicht als Sonderausgabe abzugsfähig. Gesetzlich sei zwar der Sonderausgabenabzug für Schulgeldzahlungen zugelassen. Nach Ansicht des Gerichts handelt es sich bei einer (Fach-)Hochschule aber weder um eine „Schule“ i.S. des Gesetzes noch vermittelt der akademische Grad eines Bachelor-Abschlusses einen allgemeinbildenden Schulabschluss bzw. einen berufsbildenden Berufsabschluss.

### **Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 32/15 die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Werden entsprechende Kosten hingegen vom Kind selbst getragen, kommt ein Abzug als Werbungskosten bzw. Sonderausgaben unter den übrigen, oben dargestellten Voraussetzungen in Betracht.

## **f) In Ausnahmefällen: Betriebsausgaben bei den Eltern**

Teilweise wird der Versuch unternommen, die Studienkosten der eigenen Kinder als Betriebsausgaben in einem elterlichen Betrieb anzusetzen mit dem Argument, dass das Studium die Kinder auf eine spätere Übernahme bzw. Weiterführung des Betriebs vorbereiten soll.

So lag auch ein Fall, über den kürzlich das Finanzgericht Münster entschieden hat. Im Urteilsfall war der Stpfl. selbstständig als Unternehmensberater tätig. Die Kinder des Stpfl. waren in seinem Unternehmen zur Unterstützung in der Unternehmensberatung und im Ideenmanagement mit einer projektabhängigen Wochenarbeitszeit von fünf bis zehn Stunden geringfügig beschäftigt. Die beiden Kinder absolvierten nach Abschluss der Schule ein sechssemestriges Bachelorstudium „Business and Management Studies“ bzw. ein Studium der Betriebswirtschaftslehre. Der Stpfl. und sein erstes Kind trafen eine schriftliche Vereinbarung, wonach sich das Unternehmen des Stpfl. verpflichtete,

die Ausbildungskosten für das Bachelorstudium zu übernehmen. Das Kind verpflichtete sich im Gegenzug, drei Jahre nach bestandener Abschlussprüfung zum „Bachelor of Science“ sein Arbeitsverhältnis im Unternehmen des Stpfl. fortzusetzen. Im Falle vorzeitiger Kündigung sollte das Kind die Ausbildungskosten i.H.v. 38 000 € anteilig an das Unternehmen des Stpfl. zurückerzahlen. Eine vergleichbare Regelung wurde mit dem zweiten Kind abgeschlossen. Der Stpfl. setzte die Studienkosten der Kinder als Betriebsausgaben an.

Das Finanzgericht Münster verwarf dagegen mit Urteil vom 15.1.2016 (Aktenzeichen 4 K 2091/13 E) den Betriebsausgabenabzug betreffend der Studienkosten. Aufwendungen, die der Stpfl. für die Ausbildung oder die berufliche Fortbildung seiner Kinder tätigt, gehören vielmehr grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten. Die Übernahme von Ausbildungskosten der Kinder kann ausnahmsweise nur dann zu Betriebsausgaben führen, wenn die Ausbildungskosten nachweisbar vollständig oder jedenfalls ganz überwiegend betrieblich veranlasst sind. An das Vorliegen und den Nachweis eines solchen Ausnahmefalls sind allerdings mit Rücksicht auf den Gleichbehandlungsgrundsatz strenge Maßstäbe anzulegen. In diesem Ausnahmefall müssten insbesondere zwischen Eltern und Kindern vertragliche Abreden bestehen, die einem Fremdvergleich standhalten.

Im Urteilsfall war auch entscheidend, dass der Stpfl. und sein Ehegatte als Eltern der Kinder gesetzlich verpflichtet waren, die Kosten für eine erste Berufsausbildung – hier in Gestalt eines Studiums – in angemessenem Umfang zu finanzieren. Insoweit unterschied sich der vorliegende Streitfall von den bislang entschiedenen Konstellationen, in denen der Betriebsausgabenabzug für die Übernahme der beruflichen Fortbildung von im Betrieb mitarbeitenden Kindern streitig war. In diesen Fällen bestand keine gesetzliche Unterhaltspflicht der Eltern mehr.

### **Hinweis:**

Dass sich vorliegend die Kinder verpflichtet haben, nach Abschluss des Studiums für drei Jahre im elterlichen Unternehmen zu arbeiten, reicht für die Abzugsfähigkeit der Kosten nicht aus.

Hervorzuheben ist, dass diese Entscheidung des Finanzgerichts Münster lediglich Fälle betrifft, in denen der Unternehmer die berufliche Ausbildung seiner im Betrieb beschäftigten Kinder finanziert. Übernimmt der Unternehmer dagegen sowohl zum Zwecke der beruflichen Qualifikation als auch zur betrieblichen Bindung von nicht zum eigenen Familienkreis gehörenden Arbeitnehmern Aufwendungen für deren berufliche Aus- bzw. Fortbildung, ist ein Betriebsausgabenabzug im Regelfall gegeben.

## **3. Lohnsteuer bei eigenem Arbeitsverhältnis von Studenten**

Für Studenten gelten lohnsteuerlich keine Besonderheiten. Wird also neben dem Studium eine Arbeitstätigkeit ausgeübt, so gilt:

– Soweit es sich um eine geringfügige Beschäftigung (**450 €-Job**) handelt, wird die pauschale Lohnsteuer

vom Arbeitgeber abgeführt. Steuerliche Konsequenzen für den Studenten ergeben sich nicht.

– Im Übrigen ist von Studenten, die als Arbeitnehmer eingestuft werden, nach den **üblichen Regeln Lohnsteuer einzubehalten**. Dabei sind die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale maßgebend. Dem Arbeitgeber ist die steuerliche Identifikationsnummer mitzuteilen. Die steuerliche Identifikationsnummer wurde vom Bundeszentralamt für Steuern jedem Bürger mitgeteilt, kann im Bedarfsfall aber auch mittels Formular auf der Homepage des Bundeszentralamts für Steuern angefordert werden ([https://www.bzst.de/DE/Steuern\\_National/Steuerliche\\_Identifikationsnummer/ID\\_Eingabeformular/ID\\_Node.html](https://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Steuerliche_Identifikationsnummer/ID_Eingabeformular/ID_Node.html)).

## Hinweis:

Studenten, aber auch Schüler, die in den Ferien eine Arbeitnehmertätigkeit ausüben, werden lohnsteuerlich

wie „normale Arbeitnehmer“ besteuert, d.h., es ist ein Lohnsteuerabzug nach den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen vorzunehmen, sofern sie nicht lediglich eine Aushilfstätigkeit oder Teilzeitarbeit ausüben und die Lohnsteuer vom Arbeitgeber pauschal erhoben wird.

Wird Lohnsteuer einbehalten, so kann diese ggf. aber wieder erstattet werden. Zu diesem Zweck muss der Student für das Kalenderjahr eine Einkommensteuererklärung abgeben. In dieser wird dann insbesondere der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 € und der Grundfreibetrag von 8 652 € berücksichtigt. Dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn der Student nur einen Teil des Jahres, z.B. in den Semesterferien, gearbeitet hat.

## KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ Steuerberatungsgesellschaft

Marienplatz 44  
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0  
Telefax: 0751 8801-50  
email@spaeth-schneider.de  
www.spaeth-schneider.de

### Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/ 8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Grytz, Telefon 0751/ 8801 0.

### Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbesehen auf den konkreten Einzelfall übertragen.