

# Mandantenbrief

Juni 2019

## Steuertermine:

<b>11.06.</b>	Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer Einkommensteuer Kirchensteuer Körperschaftsteuer	Die <b>dreitägige</b> Zahlungsschonfrist endet am <b>14.06.</b> für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.  Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.
---------------	--	---

Alle Angaben ohne Gewähr

## Vorschau auf die Steuertermine Juli 2019:

<b>10.07.</b>	Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer	Die <b>dreitägige</b> Zahlungsschonfrist endet am <b>15.07.</b> für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.  Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.
---------------	--	---

Alle Angaben ohne Gewähr

## Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge Juni 2019

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Juni ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 26.06.2019.

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Zur Behandlung von erstatteten Rentenversicherungsbeiträgen	2
2. Für Eltern und Kinder: Kindergeld bei Erwerbstätigkeit des Kindes	3
3. Für Vermieter: Zur Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete	7
4. Für Arbeitnehmer und Unternehmer: Vorsicht bei der Führung von elektronischen Fahrtenbüchern	8
5. Für (ehemalige) Immobilieneigentümer: Kein privates Veräußerungsgeschäft trotz kurzfristiger Vermietung	10
6. Für Unternehmer: Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben bei der Umsatzsteuervorauszahlung	11
7. Für Studierende in Zweitausbildung: Studienkosten trotz Stipendium als Werbungskosten abziehbar	13
8. Für Kapitalanleger: Steuerliche Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten	14
9. Für (beherrschende) GmbH-Gesellschafter: Zur Angemessenheit von Beraterhonoraren	15

---

## 1. Für alle Steuerpflichtigen: Zur Behandlung von erstatteten Rentenversicherungsbeiträgen

In einem Streitfall vor dem Finanzgericht Düsseldorf ging es um die Frage, wie die Erstattung von Rentenversicherungsbeiträgen steuerlich zu behandeln ist. Im Urteilssachverhalt erhielt eine Steuerpflichtige aufgrund ihrer Verbeamtung Arbeitnehmerbeiträge der Vorjahre zur gesetzlichen Rentenversicherung erstattet. Diese Erstattungsbeträge wollte der Fiskus im Einkommensteuerbescheid als Minderung der Altersvorsorgeaufwendungen, also als Minderung des Sonderausgabenabzugs und damit natürlich steuererhöhend, ansetzen.

Die Klägerin hingegen begehrte den Ansatz als steuerbare Einnahme im Sinne der sonstigen Einkünfte, da hierfür die Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 3b des Einkommensteuergesetzes (EStG) greifen soll. Danach sind nämlich Beitrags-erstattungen an den Versicherten grundsätzlich steuerfrei.

Erfreulicherweise folgte das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf mit seiner Entscheidung vom 22.11.2018 unter dem Aktenzeichen 14 K 1629/18 E der Auffassung der Steuerpflichtigen. Auch das Finanzgericht qualifizierte nämlich die Erstattung der Rentenversicherungsbeiträge als steuerbare Einnahme im Sinne der sonstigen Einkünfte, konkret im Sinne der Regelung von § 22 Nummer 1 Satz 3a Doppelbuchstabe aa) EStG. So liegt in diesem Zusammenhang zwar eine steuerbare,

jedoch dennoch eine steuerfreie Einnahme vor, da auch das Finanzgericht die Anwendung der Regelung des § 3 Nummer 3b EStG für geboten hielt.

Klar und deutlich äußerten sich die Richter daher wie folgt: Eine Verrechnung des Erstattungsbetrages mit von den Klägern geleisteten Sonderausgaben ist unzulässig. Es ist widersprüchlich, die Erstattung zugleich als steuerbare Einnahme und als negative Sonderausgabe einzustufen. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen der Einstufung als steuerbare Einnahme bzw. als negative Sonderausgabe ist eine eindeutige Einordnung erforderlich. Dabei kommt nach Auffassung der erstinstanzlichen Richter des Finanzgerichts Düsseldorf der Qualifikation als steuerbare Einnahme schon rein systematisch der Vorrang zu. Dafür spricht auch, dass es unvereinbar mit der Wertung der Steuerbefreiung des § 3 Nummer 3b EStG wäre, wenn eine steuerfreie Einnahme anzunehmen wäre, aber der Beitragserstattung zugleich durch die Qualifikation als negative Sonderausgabe eine steuererhöhende Wirkung beizumessen ist.

Leider ist die Entscheidung aus Düsseldorf zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht rechtskräftig, weil die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitfrage zuzulassen war. Ganz richtig erkennt nämlich das Finanzgericht Düsseldorf, dass sich die hier aufgeworfenen Rechtsfragen, welche höchstrichterlich bisher noch nicht abschließend beantwortet wurden, in einer Vielzahl gleich gelagerter Fälle stellen, weshalb der Bundesfinanzhof die Klärung noch herbeiführen muss.

**Hinweis:** Die von der ersten Instanz zugelassene Revision zum Bundesfinanzhof in München hat die Finanzverwaltung auch bereits eingelegt. Die Revision gegen die erstinstanzliche Entscheidung ist beim obersten Finanzgericht unter dem Aktenzeichen X R 35/18 anhängig.

**Tipp:** Auch wenn derzeit noch nicht klar ist, ob auch die obersten Finanzrichter der Republik die Meinung der Düsseldorfer Finanzrichter teilen, sollten Betroffene tunlichst Einspruch einlegen und sich auf das anhängige Verfahren berufen. Zu gegebener Zeit werden wir sicherlich wieder über diese Streitfrage und hoffentlich deren für Steuerpflichtige positiven Ausgang berichten. Unseres Erachtens spricht nämlich sehr viel für eine Bestätigung der Düsseldorfer Entscheidung.

## 2. Für Eltern und Kinder: Kindergeld bei Erwerbstätigkeit des Kindes

Die Frage nach der steuerlichen Handhabung in Sachen Kindergeld bei einem Kind, welches sich noch in Berufsausbildung befindet, ist in der Praxis nicht leicht zu beantworten und in der steuerlichen Rechtsprechung hart umkämpft. Daher soll an dieser Stelle eine kurze Zusammenfassung gegeben werden, die sich zunächst mit der gesetzlichen Regelung, dann mit entsprechend anhängigen Verfahren und natürlich auch mit den ersten Urteilen beschäftigt, damit Eltern und Kinder einen besseren Überblick erhalten.

Zur Gesetzeslage: Ausweislich der Regelung in § 32 Abs. 4 Nummer 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, beim Kindergeld (oder alternativ bei den steuerlichen Kinderfreibeträgen) zu

berücksichtigen, wenn es noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird. Dabei gilt weiterhin: Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Diese Voraussetzung wird jedoch auch wieder eingeschränkt: Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentliche Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind nämlich unschädlich.

Der Bundesfinanzhof in München hat mit seinem Urteil vom 11.12.2018 unter dem Aktenzeichen III R 26/18 zu dieser Thematik eine Entscheidung getroffen. Danach gilt:

Nimmt ein volljähriges Kind nach Erlangung eines ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine nicht unter § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG fallende Berufstätigkeit auf, erfordert § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, zwischen einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen. Eine einheitliche Erstausbildung ist nicht mehr anzunehmen, wenn die von dem Kind aufgenommene Erwerbstätigkeit bei einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse bereits die hauptsächliche Tätigkeit bildet und sich die weiteren Ausbildungsmaßnahmen als eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen.

Im Rahmen der Gesamtwürdigung der Verhältnisse kommt es insbesondere darauf an,

- auf welche Dauer das Kind das Beschäftigungsverhältnis vereinbart hat,
- in welchem Umfang die vereinbarte Arbeitszeit die 20-Stundengrenze überschreitet,
- in welchem zeitlichen Verhältnis die Arbeitstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen zueinander stehen,
- ob die ausgeübte Berufstätigkeit die durch den ersten Abschluss erlangte Qualifikation erfordert und
- inwieweit die Ausbildungsmaßnahmen und die Berufstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung und auf ihren Inhalt aufeinander abgestimmt sind.

Der für die Annahme einer einheitlichen Erstausbildung notwendige sachliche Zusammenhang zwischen den einzelnen Ausbildungsabschnitten entfällt nicht notwendigerweise dadurch, dass der nachfolgende Ausbildungsabschnitt für die Zulassung zur Abschlussprüfung oder für deren Bestehen eine Berufstätigkeit voraussetzt.

Vor diesem Hintergrund der gesetzlichen Regelung und der aktuellen Entscheidung sind jedoch noch zahlreiche Streitfragen beim Bundesfinanzhof in München anhängig. So beispielsweise unter dem Aktenzeichen III R 63/18 die Frage zur mehraktigen Berufsausbildung. Hier muss der Bundesfinanzhof klären, ob eine Erwerbstätigkeit während des zweiten Ausbildungsabschnittes den notwendigen Zusammenhang zwischen erstem und zweitem Ausbildungsabschnitt entfallen lässt. Das hierzu erstinstanzlich erkennende Finanzgericht Düsseldorf hat dies zu Gunsten der Steuerpflichtigen mit Urteil vom 26.09.2018 unter dem Aktenzeichen 7 K 850/18 Kg verneint. Nach der Entscheidung gilt: Bei der von vorneherein angestrebten Weiterbildung einer Verwaltungsfachangestellten zur Verwaltungsfachwirtin im Rahmen einer im direkten Anschluss begonnenen berufsbegleitenden Ausbildung handelt es sich noch um einen Teil einer einheitlichen mehraktigen Erstausbildung, während der

Kindergeldanspruch nicht durch die nach dem ersten berufsqualifizierenden Abschluss ausgeübte Vollzeitberufstätigkeit ausgeschlossen wird.

Klar und deutlich haben die Düsseldorfer Richter weiterhin festgestellt: Für die Feststellung der von vorneherein bestehenden Absicht der Weiterbildung zur Verwaltungsfachwirtin kommt es nicht entscheidend darauf an, ob und zu welchem Zeitpunkt der Familienkasse eine entsprechende schriftliche Erklärung übermittelt worden ist. Damit entscheiden die Richter ausdrücklich entgegen der Dienstanweisung zum Kindergeld (DA-KG 2017 V 6.1 Abs. 1 Satz 8).

Weiterhin muss der BFH unter dem Aktenzeichen III R 62/18 klären, ob eine während des zweiten Ausbildungsabschnittes parallel ausgeübte Berufstätigkeit immer eine schädliche Zäsur bildet, die eine Erstausbildung entfallen lässt, auch wenn die Berufstätigkeit neben der Ausbildungsmaßnahme Voraussetzung für den angestrebten Abschluss ist. Diesmal hat ebenfalls das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf mit Entscheidung vom 26.09.2018 unter dem Aktenzeichen 7 K 1149/18 Kg eine negative Entscheidung getroffen. Bei der im Streitfall von vorneherein angestrebten Weiterbildung einer Bankkauffrau zur Sparkassenfachwirtin im Rahmen eines berufsbegleitenden Lehrgangs sowie nachfolgend zur Betriebswirtin im Rahmen eines anschließenden berufsbegleitenden Studiums handelt es sich nicht mehr um Teile einer einheitlichen mehraktigen Erstausbildung, da sich die beiden weiteren Ausbildungsabschnitte erst nach einer berufspraktischen Tätigkeit anschließen können und daher die vor dem Beginn des zweiten Ausbildungsabschnitts erforderliche Berufstätigkeit den notwendigen engen Zusammenhang entfallen lässt. Der Kindergeldanspruch wird in diesem Fall durch die während der nachfolgenden Ausbildung ausgeübte Vollzeitberufstätigkeit ausgeschlossen. So zumindest der aktuelle Stand aufgrund der erstinstanzlichen Entscheidung. Eine Klärung durch den Bundesfinanzhof bleibt auch hier abzuwarten.

In einem anderen Fall des Kindergeldanspruches bei mehraktigen Ausbildungsmaßnahmen hat jedoch das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 07.11.2018 unter dem Aktenzeichen 7 K 1532/18 Kg zu Gunsten der Steuerpflichtigen geurteilt und den Kindergeldanspruch bejaht: Bei der von vorneherein angestrebten Weiterbildung einer Industriekauffrau zur Betriebswirtin (B.A.) im Rahmen eines bereits vor der kaufmännischen Prüfung begonnenen berufsbegleitenden Studiums handelt es sich noch um einen Teil einer einheitlichen mehraktigen Erstausbildung, während der der Kindergeldanspruch nicht durch die nach dem ersten berufsqualifizierenden Abschluss ausgeübte Vollzeitberufstätigkeit ausgeschlossen wird. Der geforderte notwendige enge Zusammenhang liegt auch dann vor, wenn die für die Aufnahme des Bachelorstudiums vorausgesetzte Berufstätigkeit in der teilweise während des Studiums absolvierten kaufmännischen Ausbildung besteht. Ungeachtet der nachfolgend aufgenommenen Vollzeitberufstätigkeit als Industriekauffrau tritt in diesem Fall keine schädliche Zäsur zwischen zwei Ausbildungsabschnitten ein und das Kindergeld muss gewährt werden. Auch hier wird jedoch das letzte Wort der Bundesfinanzhof haben. Das Aktenzeichen lautet III R 72/18.

Eine für Eltern und Kinder positive Entscheidung hat auch das Finanzgericht Münster am 31.10.2018 unter dem Aktenzeichen 7 K 1015/18 Kg getroffen, wobei auch hier der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen III R 69/18 das letzte Wort haben wird. Die Entscheidung der Münsteraner Finanzrichter lautet: Eine weiterführende Ausbildung in Form eines Masterstudiums kann noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein, wenn die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang zueinander

stehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden. Ergibt sich die Absicht der Fortsetzung des Studiums bereits aus dem tatsächlichen Geschehensablauf und sind die Sachverhaltsumstände im Entscheidungszeitpunkt vollständig und glaubhaft dargelegt, führt die verspätete Anzeige der beabsichtigten Fortsetzung gegenüber der Familienkasse nicht zur Versagung des Kindergeldanspruchs. Auch mit dieser Aussage stellt sich ein erstinstanzliches Finanzgericht wiederum gegen die Dienstanweisung des Bundeszentralamtes für Steuern zum Kindergeld.

Eine wiederum den Kindergeldanspruch ablehnende Entscheidung hat am 02.08.2018 das Finanzgericht Münster unter dem Aktenzeichen 10 K 819/18 Kg getroffen. Danach ist eine einheitliche mehraktige Berufsausbildung nicht gegeben, wenn eine ausgebildete Bankkauffrau neben einer Berufstätigkeit in Vollzeit zunächst als Akademiestudentin in Teilzeit eingeschrieben ist und danach einen Bachelorstudiengang in Wirtschaftswissenschaften absolviert, für den eine mindestens dreijährige Berufstätigkeit im Ausbildungsberuf Voraussetzung ist. Die während des gesamten Studiums ausgeübte Erwerbstätigkeit als Bankkauffrau von mehr als 20 Stunden in der Woche bildet insoweit eine anspruchsschädliche Zäsur im Sinne der gesetzlichen Regelung im Einkommensteuergesetz. Auch hier ist jedoch das letzte Wort noch nicht gesprochen, da der Bundesfinanzhof den konkreten Streitfall noch unter dem Aktenzeichen III R 54/18 zu klären haben wird.

Eine positive Entscheidung in Sachen Kindergeldanspruch hat hingegen das Finanzgericht Münster am 16.08.2018 unter dem Aktenzeichen 10 K 3767/17 Kg getroffen. Danach ist eine einheitliche mehraktige Berufsausbildung gegeben, wenn eine Banklehre und ein danach zum nächst möglichen Zeitpunkt aufgenommenes Bachelorstudium im Fachbereich „Business Administration“, das neben der Vollzeitbeschäftigung in der Bank ausgeübt wird, absolviert wird. Wie nicht anders zu erwarten: Auch hier muss der BFH noch unter dem Aktenzeichen III R 53/18 die Angelegenheit abschließend klären.

**Hinweis:** Um die Sache an dieser Stelle nicht aus dem Ruder laufen zu lassen, werden bis auf weiteres keine weiteren Verfahren genannt, obwohl noch zahlreiche Streitfragen anhängig sind. Dies zeigt, dass die Angelegenheit derzeit eine enorme Bedeutung hat, weshalb Betroffene den Kampf mit der Finanzverwaltung um das Kindergeld bzw. die steuerlichen Kinderfreibeträge nicht scheuen sollten.

Wer darüber hinaus noch mehr Munition im Kampf um das Kindergeld haben möchte, dem sei gesagt, dass alleine die Rechtsfrage, ob eine während des zweiten Ausbildungsabschnittes parallel ausgeübte Erwerbstätigkeit immer eine schädliche Zäsur bildet, die eine Erstausbildung entfallen lässt, auch wenn die Erwerbstätigkeit neben der Ausbildungsmaßnahme Voraussetzung für den angestrebten Abschluss ist, bei zahlreichen bisher nicht erwähnten höchstrichterlichen Verfahren Gegenstand ist. So z. B. unter den Aktenzeichen: III R 56/18, III R 51/18, III R 48/18, III R 42/18, III R 41/18 und III R 36/18. Wohl gemerkt ist auch dies keine abschließende Aufzählung, sondern nur der Hinweis auf einige weitere Verfahren, die uns mit Sicherheit in der Zukunft noch beschäftigen werden.



### 3. Für Vermieter: Zur Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete

Den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt, wer einem anderen unbewegliches Vermögen gegen Entgelt zum Gebrauch überlässt. Bei der Frage nach der ortsüblichen Marktmiete kommt es dabei regelmäßig darauf an, dass auch tatsächlich eine vollentgeltliche Vermietung stattfindet. Bei einer unentgeltlichen Überlassung können Werbungskosten nämlich schon begrifflich nicht entstehen, denn die Aufwendungen dienen dann nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen.

Entsprechendes gilt auch bei einer teilentgeltlichen Überlassung der Immobilie. Das einheitliche Rechtsgeschäft ist dann für Zwecke der Besteuerung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Die auf den unentgeltlichen Vorgang entfallenden Aufwendungen können nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden. Sie sind schlicht nicht durch die Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen veranlasst und müssen als Privatvergnügen verbucht werden.

Für die Überlassung von Wohnraum hat der Gesetzgeber zur Prüfung, ob eine vollentgeltliche oder gegebenenfalls teilentgeltliche Vermietung vorliegt, direkt im Gesetz eine Vereinfachungsregel geschaffen. Diese findet sich in § 21 Abs. 2 EStG. Danach gilt: Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als komplett entgeltlich und es muss im Weiteren keine Kürzung der Werbungskosten stattfinden.

Wohl gemerkt gilt diese Vereinfachungsregel jedoch nur für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken. Bei der Vermietung von gewerblichen Immobilien existiert eine entsprechende Vereinfachungsregel nicht, dennoch ist natürlich zu prüfen, ob tatsächlich eine vollentgeltliche Vermietung stattfindet und sämtliche Werbungskosten sich steuermindernd auswirken können.

Damit eine solche Prüfung durchgeführt werden kann, muss die tatsächlich vereinbarte Miete mit der ortsüblichen Marktmiete verglichen werden. Ortsübliche Marktmiete, oder auch ortsübliche Marktpacht, ist bei der Vermietung einer Gewerbeimmobilie grundsätzlich die ortsübliche Nettokaltmiete bzw. Nettokaltpacht. Darunter ist die Gegenleistung für die reine Nutzungsüberlassung zu verstehen.

Dies ist ein wesentlicher Unterschied zur Vermietung von Wohnraum. Für den Wohnraum hat nämlich der Bundesfinanzhof in München in seiner Entscheidung vom 10.05.2016 unter dem Aktenzeichen IX R 44/15 klargestellt, dass unter ortsüblicher Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung die ortsübliche Bruttomiete, d. h. die Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten, zu verstehen ist.

Auch wenn jedoch unstrittig ist, dass bei der Vermietung von Gewerbeimmobilien auf die Kaltmiete abzustellen ist, stellt sich immer noch die Frage, wie denn die ortsübliche

Marktmiete ermittelt werden kann. Dies ist nämlich in der Praxis regelmäßig problematisch, wenn sich aufgrund der Besonderheiten des Vermietungsobjektes keine vergleichbaren Objekte finden lassen, weil somit auch keine Vergleichsmiete zu finden sein wird.

Selbst für solche Fälle hat der Bundesfinanzhof jedoch in seiner Entscheidung vom 10.10.2018 unter dem Aktenzeichen IX R 30/17 klargestellt, dass die ortsübliche Vergleichsmiete nicht auf der Grundlage statistischer Annahmen mit der sogenannten EOP-Methode bestimmt werden kann. Dies ist die Pachtwertfindung anhand der Ertragskraft des Mieters bzw. Pächters.

Zwar gibt es insoweit keine rechtlichen Vorgaben, nach welcher Methode ein Sachverständiger eine Miete ermitteln kann. Der Bundesfinanzhof sieht jedoch eine Grenze überschritten, wenn der Sachverständige aufgrund der von ihm gewählten Methode letztlich etwas anderes ermittelt als die ortsübliche Marktmiete. Dies ist hier nach Auffassung der Richter der Fall, da bei der EOP-Methode im Wesentlichen darauf abgestellt wird, welche Miete oder Pacht auf Grundlage statistischer Annahmen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vom Pächter im Durchschnitt erwirtschaftet werden kann. Da dies nichts mit der Ermittlung einer ortsüblichen Vergleichsmiete zu tun hat, verwarfen die Richter diese Vorgehensweise.

Lassen sich vergleichbare Objekte daher nicht finden, muss das Gericht einen erfahrenen und mit der konkreten ortsüblichen Marktsituation vertrauten Sachverständigen, wie zum Beispiel einen erfahrenen Makler, beurteilen lassen, welche Miet- oder Pachtzinsen er für angemessen hält. Die Ermittlung einer ortsüblichen Miete nach der EOP-Methode scheidet in jedem Fall aus.

#### **4. Für Arbeitnehmer und Unternehmer: Vorsicht bei der Führung von elektronischen Fahrtenbüchern**

Sowohl beim Arbeitnehmer als auch beim Unternehmer wird die Möglichkeit der privaten Nutzung eines firmeneigenen Fahrzeuges besteuert. Beim Arbeitnehmer ist darin ein geldwerter Vorteil zu sehen. Der Unternehmer muss hingegen (vereinfacht gesagt) den Unternehmensgewinn um den Wertanteil der Privatfahrten erhöhen.

Bei beiden stellt sich die Frage, wie der Anteil der privaten Nutzung ermittelt wird. Grundsätzlich existiert hier die sogenannte Ein-Prozent-Regelung. Diese ist jedoch regelmäßig teuer. Als Alternative bietet sich daher die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches an. Das Problem beim Fahrtenbuch besteht jedoch darin, dass dessen manuelle Führung sehr zeitaufwendig und im hektischen Geschehen des Arbeitsalltages auch nervig ist.

Die Zuhilfenahme von sogenannten elektronischen Fahrtenbüchern verspricht daher eine erhebliche Erleichterung für den praktischen Arbeitsalltag. Der Markt verfügt dabei um zahlreiche verschiedene elektronische Fahrtenbücher. Diese reichen von einer fest installierten Hard- und Software im Pkw bis über Steckmodule für den standardisierten Fahrzeug-Diagnose-Stecker bis hin zu Handy Apps.

Die Funktionsweise ist jedoch bei allen gleich bzw. zu mindestens ähnlich. Mittels GPS wird die aktuelle Position des Fahrzeugs ermittelt und die Fahrstrecke, sprich die



Bewegungsdaten, auf einem zentralen Server zur Erstellung eines elektronischen Fahrtenbuchs aufgezeichnet. Im Nachhinein kann dann der Anwender in der dazugehörigen Software den individuellen Fahrzweck bzw. den aufgesuchten Geschäftspartner eintragen. Je nach Art des elektronischen Fahrtenbuches muss zudem noch der individuelle Kilometerstand eingetragen werden.

Eine der weiteren grundlegenden Voraussetzungen für die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches ist außerdem, dass sämtliche notwendigen Angaben (diese werden im Folgenden noch gesondert aufgeführt) auch zeitnah aufgezeichnet werden müssen. Vor diesem Hintergrund hat das Niedersächsische Finanzgericht in seiner Entscheidung vom 23.01.2019 unter dem Aktenzeichen 3 K 107/18 die Anerkennung eines elektronischen Fahrtenbuches versagt. Der Grund: Die unmittelbare elektronische Erfassung der Fahrwege eines betrieblichen Fahrzeugs durch ein technisches System reicht alleine zur Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches nicht aus. Neben dem Bewegungsprofil müssen auch die Fahrtenanlässe zeitnah erfasst werden. Findet diesbezüglich jedoch keine zeitnahe Erfassung statt, ist das Fahrtenbuch schon nicht mehr ordnungsgemäß.

Ebenso ist es nicht ausreichend, wenn das elektronische Fahrtenbuch hinsichtlich der Anlässe der Fahrt (oder anderer Angaben) auch nach Jahren noch Änderungen zulässt. Auch in diesem Fall kann das Fahrtenbuch nicht als ordnungsgemäß anerkannt werden und es muss wiederum zur Ein-Prozent-Regelung kommen.

Auch wenn zu befürchten steht, dass die Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichtes Bestand haben wird, ist diesbezüglich noch eine Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI B 25/19 nicht aus den Augen zu lassen. Insgesamt war jedoch die Rechtsprechung rund ums Fahrtenbuch in der Vergangenheit sehr restriktiv, sodass auch hier zu erwarten ist, dass auch ein entsprechend elektronisch geführtes Fahrtenbuch, wie das im Streitfall, verworfen werden wird.

Insoweit ist tunlichst darauf zu achten, dass sämtliche Angaben eines elektronischen Fahrtenbuches zeitnah eingetragen werden und auch im Nachhinein nicht mehr veränderlich sind. Sofern Veränderungen möglich sind, müssen diese zumindest dokumentiert werden. Häufig bieten die Softwarelösungen dafür sogenannte Festschreibung an, sodass dargelegt werden kann, dass die zusätzlichen Eintragungen innerhalb von wenigen Tagen nach der Fahrt getätigt worden sind.

Dabei ist, unabhängig von der Art des benutzten Fahrtenbuchs, darauf zu achten, dass folgende Angaben zu den dienstlichen bzw. unternehmerischen Fahrten erforderlich sind: Benötigt werden insoweit das Datum und der Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder Fahrt, das Reiseziel und gegebenenfalls die Reiseroute bei Umwegen, der Reisezweck und der aufgesuchte Geschäftspartner. Für die übrigen Fahrten, also beispielsweise für Privatfahrten, genügen die Angabe der privat gefahrenen Kilometer und ein Vermerk zu den zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gefahrenen Kilometern.

**Hinweis:** Bereits mit Urteil vom 18.06.2015 hat das Finanzgericht Köln unter dem Aktenzeichen 10 K 33/15 klargestellt, dass auch vom Steuerpflichtigen besprochene Kassetten, die transkribiert und in Excel-Tabellen übertragen werden, nicht die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erfüllen. Auch die erstellten Excel-Tabellen, die am Jahresende gebunden

werden, erfüllen die Voraussetzung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nicht.

Mit Blick auf die Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichtes ist bei entsprechenden elektronischen Fahrtenbüchern darauf zu achten, dass der Anwender hier praktisch zu einer zeitnahen Eintragung gezwungen ist. Insoweit sind Systeme am Markt existent, bei denen die getätigte Fahrt automatisch festgeschrieben und mangels weiterer Angaben als Privatfahrt verbucht wird. Dies könnte zwar unter Umständen im Ergebnis einen zu hohen Privatanteil der Fahrten ausweisen, jedoch ist somit zumindest verhindert, dass das gesamte Fahrtenbuch verworfen wird.

Darüber hinaus sind jedoch mittlerweile Fälle bekannt, bei denen die sogenannten Fahrtenbuchstecker, die auf die standardisierten Fahrzeug-Diagnose-Stecker aufgesteckt werden, herausfallen oder nicht richtig sitzen und so keine Eintragungen machen. Auch in diesen Fällen werden nicht sämtliche Kilometer aufgezeichnet und es kommt insbesondere zu Lücken im Kilometerstand. Diesbezüglich ist zu befürchten, dass dies grundsätzlich zur Verwerfung des Fahrtenbuchs führt, weshalb auch bei der Führung eines elektronischen Fahrtenbuches erhöhte Sorgfalt gegeben sein muss.

## **5. Für (ehemalige) Immobilieneigentümer: Kein privates Veräußerungsgeschäft trotz kurzfristiger Vermietung**

Wer eine Immobilie des Privatvermögens innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung wieder veräußert, muss den Veräußerungsgewinn im Rahmen des sogenannten privaten Veräußerungsgeschäftes der Einkommensteuer unterwerfen. Von dieser Besteuerung existieren allerdings zwei Ausnahmetatbestände. So sind Immobilien ausgenommen, die entweder im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Vor diesem Hintergrund hat aktuell das Finanzgericht Baden-Württemberg in seiner Entscheidung vom 07.12.2018 unter dem Aktenzeichen 13 K 289/17 klargestellt, dass der Gewinn aus der Veräußerung einer nach langjähriger Eigennutzung kurzzeitig vermieteten Eigentumswohnung innerhalb von zehn Jahren seit deren Erwerb nicht der Einkommensteuer unterliegt, wenn im Veräußerungsjahr noch eine Eigennutzung stattgefunden hat.

Der Sachverhalt des Streitfalls verdeutlicht die Entscheidung: Im Urteilssachverhalt hatte der Steuerpflichtige eine Eigentumswohnung erworben und diese acht Jahre durchgehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Im Frühjahr des achten Jahres beendete er die Selbstnutzung und vermietete die Wohnung bis Dezember an einen fremden Dritten. Noch im Dezember, also in dem Kalenderjahr, in dem die Wohnung anfänglich auch noch eigengenutzt war, veräußerte er das Objekt mit Gewinn.

Das Finanzamt wollte darin ein privates Veräußerungsgeschäft erkennen, da die Zehnjahresfrist noch nicht abgelaufen war und keine der Besteuerungsausnahmen

greifen sollte. So argumentierte die Finanzverwaltung, dass eine ausschließliche Selbstnutzung von Anfang bis Ende nicht gegeben ist, was sicherlich richtig ist. Weiterhin soll nach Meinung der Finanzverwaltung jedoch auch die zweite Besteuerungsalternative nicht greifen, weil im Anschluss an die Selbstnutzung bis zur Veräußerung noch eine Vermietung stattgefunden hat. So die Argumentation des Finanzamtes.

Den widersprach jedoch erfreulicherweise das erstinstanzliche Finanzgericht Baden-Württemberg in seiner oben bereits genannten Entscheidung und stellte klar, dass die zweite Besteuerungsausnahme lediglich eine Selbstnutzung im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren fordere. Eine ausschließliche Selbstnutzung oder gar eine Selbstnutzung bis zum Verkauf fordert das Gesetz jedoch ausdrücklich nicht. Dies war bisher lediglich immer Meinung der Finanzverwaltung, die jedoch in keinster Weise durch den Gesetzestext gedeckt ist.

Somit erkannte das erstinstanzliche Gericht, dass die Voraussetzung der zweiten Besteuerungsausnahme im Sachverhalt erfüllt war und stellte zudem klar, dass entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung nicht zwischen einem steuerunschädlichen Leerstand nach Beendigung der Selbstnutzung bis zur Veräußerung und einer steuerschädlichen Vermietung in dieser Zeit zu differenzieren ist.

Insoweit könnte das mal wieder ein Fall werden, in dem die Finanzverwaltung mit der Auslegung ihrer Gesetze zu weit geht, da diese nicht vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt ist.

**Hinweis:** Wie nicht anders zu erwarten, tut sich die Finanzverwaltung regelmäßig schwer, wenn ihre seit Jahren bestehende Auffassung (die so nicht im Gesetz steht) seitens der erstinstanzlichen Rechtsprechung verworfen wird. Dementsprechend hat der Fiskus auch bereits die Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt, bei dem sie unter dem Aktenzeichen IX B 28/19 geführt wird. Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit werden wir daher wieder einmal über die Thematik berichten und hoffen bis dahin, dass sich auch der Bundesfinanzhof der Meinung seiner erstinstanzlichen Kollegen anschließt.

## 6. Für Unternehmer: Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben bei der Umsatzsteuervorauszahlung

Ausgaben sind aufgrund der Regelung in § 11 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) grundsätzlich für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgeflossen sind, gelten im Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als abgeflossen und sind somit noch in diesem Jahr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang hat der BFH bereits mit seiner Entscheidung vom 1.8.2007 unter dem Aktenzeichen XI R 48/05 klargestellt, dass eine für das vorangegangene Kalenderjahr geschuldete und zu Beginn des Folgejahres entrichtete Umsatzsteuer-Vorauszahlung als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im vorangegangenen

Veranlagungszeitraums abziehbar ist. Ausweislich der Verwaltungsanweisung der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen vom 17.1.2019 in der aktuellen Kurzinfo ESt 9/2014 gilt dies auch immer noch ausnahmslos für alle offenen Fälle.

Dabei gilt es allgemein als unstrittig, dass als kurze Zeit im Sinne dieser gesetzlichen Regelung ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen anzusehen ist. Damit die Regelung nun für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben anzuwenden ist, müssen die Zahlungen innerhalb dieses Zeitraums fällig und geleistet worden sein. Beide Voraussetzungen (Fälligkeit und Abfluss) müssen also kumulativ vorliegen.

Sofern daher nur die Zahlung innerhalb von zehn Tagen stattfindet, die Fälligkeit jedoch später liegt, muss die Verausgabung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung in dem Kalenderjahr abgesetzt werden, in dem sie geleistet worden ist. Diese Regelung betrifft beispielsweise Sachverhalte für die Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember, bei denen eine Dauerfristverlängerung gewährt wurde. Mit der Dauerfristverlängerung ist nämlich die Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember eines Jahres erst zum 10. Februar des Folgejahres beim Finanzamt einzureichen und die Umsatzsteuer-Vorauszahlung auch erst zu diesem Zeitpunkt fällig. Selbst wenn jedoch die Zahlung innerhalb der ersten zehn Tage im neuen Kalender stattfindet, liegt dennoch eine Ausgabe des neuen Kalenderjahres vor. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Vorjahr ist in diesem Fall irrelevant.

Entgegen der Verwaltungsauffassung hat der Bundesfinanzhof auch klargestellt, dass der Zehn-Tages-Zeitraum nicht verlängert werden kann. Die Verwaltungsauffassung, nach der eine Umsatzsteuerzahlung nicht im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit abgezogen werden darf, wenn sich die gesetzliche Fälligkeit auf den nachfolgenden Werktag und damit ein Datum außerhalb der Zehn-Tages-Frist verschiebt, ist durch die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 27.06.2018 unter dem Aktenzeichen X R 44/16 überholt. In der vorgenannten Entscheidung stellen nämlich die obersten Richter des Bundesfinanzhofs in München fest, dass eine Umsatzsteuervorauszahlung, die innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres gezahlt wird, auch dann im Kalenderjahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit abziehbar ist, wenn der 10. Januar des Folgejahres auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt. Wie schon gesagt, ist damit die bisherige Verwaltungsregelung in den Einkommensteuerhinweisen zu § 11 EStG hinfällig.

**Hinweis:** Eine Besonderheit existiert diesem Zusammenhang beim Lastschriftinzug. Bei Erteilung einer Lastschriftinzugsermächtigung ist der Abfluss unabhängig von einer späteren tatsächlichen Inanspruchnahme durch das Finanzamt und einer Widerrufsmöglichkeit des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung anzunehmen, soweit das betreffende Konto im Fälligkeitszeitpunkt eine hinreichende Deckung aufweist. Der Grund für diese Ausnahme: Der Steuerpflichtige hat zu diesem Zeitpunkt von sich aus durch Erteilung der Lastschriftinzugsgenehmigung und Abgabe der entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldung alles Erforderliche getan, um den Leistungserfolg, sprich die pünktliche Zahlung, herbeizuführen. Auf den tatsächlichen Erfüllungszeitpunkt der Zahlung kommt es daher nicht an, da dieser im Falle des Lastschriftinzugs ausschließlich in der Verantwortung der Finanzverwaltung liegt. Für die Praxis bedeutet dies: Die Zahlung einer am 10. Januar fälligen, aber erst später eingezogenen Umsatzsteuervorauszahlung für das vorangegangene Jahr ist auch noch regelmäßig im vorangegangenen Kalenderjahr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

## 7. Für Studierende in Zweitausbildung: Studienkosten trotz Stipendium als Werbungskosten abziehbar

Aufwendungen für eine Zweitausbildung können grundsätzlich als (vorweggenommene) Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit abgezogen werden, sofern mit der Zweitausbildung entsprechende Einkünfte angestrebt werden.

Häufig ist es zwar so, dass Studierende während des Studiums keine oder kaum Einkünfte haben, mit denen sie die Studienkosten steuermindernd verrechnen könnten. In diesem Fall werden jedoch die die Einkünfte übersteigenden Werbungskosten schlicht im Rahmen eines Verlustvortrages festgestellt und in Folgejahre übertragen. Ist das Studium schließlich beendet, werden in der Regel auch Einkünfte erzielt, gegen welche die vorgetragenen Werbungskosten steuermindernd angerechnet werden können. Auch wenn aufgrund des sogenannten Sockelfreibetrags im Einkommensteuertarif auch immer ein Teil des Verlustvortrags verloren geht, lohnt sich generell diese Vorgehensweise.

Eine weitere Minderung der Werbungskosten kann durch Beihilfen oder Stipendien erfolgen. Sofern der Studierende nämlich Beihilfen zur Bestreitung der Studienkosten bzw. der Kosten für die zweite Berufsausbildung erhält, müssen diese grundsätzlich mindernd bei den aufgewendeten Werbungskosten berücksichtigt werden. Dies ist insoweit auch logisch, da schließlich nur diejenigen Aufwendungen als Werbungskosten zum Abzug zugelassen sein dürfen, die der Steuerpflichtige auch tatsächlich für seine Zweitausbildung aufgewendet hat.

In diesem Zusammenhang hat jedoch das Finanzgericht Köln mit seiner Entscheidung vom 15.11.2018 unter dem Aktenzeichen 1 K 1246/16 eine sehr erfreuliche Entscheidung getroffen. Die Richter des ersten Senats des Finanzgerichtes Köln stellen nämlich klar, dass Zahlungen aufgrund eines Stipendiums, die zur Bestreitung des allgemeinen Lebensunterhalts fließen, nicht die Werbungskosten für eine Zweitausbildung mindern.

Dem Urteil lag dabei der folgende Sachverhalt zugrunde: Der Kläger erhielt für seine Zweitausbildung monatlich 750 Euro Aufstiegsstipendium aus Mitteln des Bundes. Bei einem solchen Aufstiegsstipendium handelt es sich um ein Förderprogramm der Begabtenförderung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung. Damit sollen vor allem besonders leistungsfähige Berufserfahrene bei der Durchführung eines ersten Hochschulstudiums unterstützt und gefördert werden.

Der Kläger setzte nun seine Aufwendungen für sein erstes Hochschulstudium (welches seine Zweitausbildung war) als (vorweggenommene) Werbungskosten in seiner Steuererklärung an, ließ den Erhalt des Stipendiums jedoch in der kompletten Steuererklärung unberücksichtigt. Das Finanzamt hingegen zog den Jahresbetrag in Höhe von 9.000 Euro (750 Euro mal 12 Monate) von den erklärten Studienkosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ab.

Dagegen richtete sich die Klage des Steuerpflichtigen, die schließlich im überwiegenden Maße vor dem Finanzgericht Köln Erfolg hatte. Die Richter des Finanzgerichtes reduzierten nämlich die angerechneten Zahlungen des Stipendiums um 70 %. Die Begründung dafür: Die Leistungen aufgrund des vorliegenden Stipendiums würden sowohl für die Kosten der allgemeinen Lebensführung als auch zur Bestreitung von Bildungsaufwendungen gezahlt. Lediglich soweit die mittels Stipendium erhaltenen

Zahlungen auch tatsächlich Bildungsaufwendungen ausgleichen sollen, kommt eine Kürzung der Werbungskosten in Betracht. Den Prozentsatz von 70 % ermittelten die Richter anhand der allgemeinen Lebenshaltungskosten eines Studenten.

Fazit: Auch wenn im Endeffekt noch eine kleine Kürzung der Werbungskosten übrig geblieben ist, so ist die Entscheidung doch sehr zu begrüßen und für Betroffene hilfreich.

**Tipp:** Besonders hervorzuheben ist dabei, dass der erste Senat des Finanzgerichtes Köln zwar die Revision zum Bundesfinanzhof in München zugelassen hat, die Finanzverwaltung diese jedoch nicht eingelegt hat. Somit ist das Urteil rechtskräftig geworden und man kann sich guten Gewissens darauf berufen.

## 8. Für Kapitalanleger: Steuerliche Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen. Insbesondere seit Einführung der Abgeltungsteuer versucht sich jedoch die Finanzverwaltung auf den Standpunkt zu stellen, dass Verluste aus entsprechenden Kapitalforderungen oder Finanzprodukten nicht steuermindernd berücksichtigt werden können.

Im Hinblick auf Verluste aus dem Erwerb von sogenannten Knock-out-Zertifikaten hatte jedoch bereits das Finanzgericht Düsseldorf mit seiner Entscheidung vom 6.10.2015 unter dem Aktenzeichen 9 K 4203/13 E auch für die Rechtslage nach Einführung der Abgeltungssteuer eine entsprechende Verlustberücksichtigung zugelassen.

Seinerzeit urteilten die erstinstanzlichen Finanzrichter aus Düsseldorf, dass der Verlust aus verfallenen Knock-out-Zertifikaten unter Geltung der Rechtslage nach Einführung der Abgeltungsteuer unabhängig davon steuerlich zu berücksichtigen ist, ob es sich bei dem Erwerb derartiger Index-Zertifikate um ein Termingeschäft im Sinne der Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nummer 3 EStG oder um die Anschaffung einer sonstigen Kapitalforderung im Sinne der Regelung des § 20 Abs. 1 Nummer 7 EStG handelt.

In beiden Fällen sahen die Düsseldorfer Richter eine Verlustberücksichtigung für nötig und begründeten dies sogar für den jeweiligen Einzelfall weitergehend, wie im Folgenden dargelegt werden wird.

Bei Termingeschäften gilt daher: Qualifiziert man Knock-out-Zertifikate als Termingeschäfte, so ist der Verlust aus dem Verfall der Zertifikate in gleicher Weise wie vergeblich aufgewandte Optionsprämien (steuermindernd) zu berücksichtigen.

Mit dem Hinblick auf sonstige Kapitalforderungen stellten die Richter des Finanzgerichtes Düsseldorf weiterhin klar: Qualifiziert man Knock-out-Zertifikate als sonstigen Kapitalforderungen, so ist der Verlust aus dem Verfall der Zertifikate nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nummer 7 EStG in Verbindung mit § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG und § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG zu berücksichtigen, da der Eintritt des Knockout-Ereignisses sich als Einlösung im Sinne der gesetzlichen Regelung und damit im Endeffekt als Veräußerung darstellt.



Abschließend stellten die Düsseldorfer Richter seinerzeit klar, dass unter die sonstigen Kapitalforderungen auch Vollrisikozertifikate fallen, bei denen sowohl das Entgelt als auch die Rückzahlung von einem ungewissen Ereignis abhängt.

Wie nicht anders zu erwarten, hat sich die Finanzverwaltung jedoch seinerzeit nicht mit der für den Steuerpflichtigen positiven Entscheidung aus Düsseldorf zufriedengegeben und die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Erfreulicherweise hat der Fiskus jedoch auch vor dem obersten Finanzgericht der Republik verloren.

Mit Urteil vom 20.11.2018 stellte nämlich auch der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 37/15 klar: Kommt es bei Knock-out-Zertifikaten zum Eintritt des Knockout-Ereignisses, können die Anschaffungskosten dieser Zertifikate nach der ab dem 01.01.2009 geltenden Rechtslage, also nach Einführung der Abgeltungsteuer, im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen als Verlust berücksichtigt werden. Dabei kommt es auf die Einordnung als Termingeschäfte in keinster Weise an.

Weil damit zu rechnen ist, dass es einige Zeit dauern wird, bis diese für den Steuerpflichtigen positive Entscheidung auch in der Finanzverwaltung angekommen ist, sollten sich Betroffene vorab schon auf das höchstrichterliche Urteil beziehen und auf die Verlustanerkennung bestehen.

## **9. Für (beherrschende) GmbH-Gesellschafter: Zur Angemessenheit von Beraterhonoraren**

Da eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (kurz: GmbH) eine eigenständige juristische Person ist, stellt sich auch immer die Frage, wie denn das im Rahmen der GmbH erwirtschaftete Geld zum Gesellschafter kommen kann. Grundsätzlich gibt es dabei nur zwei Wege. Einmal den der Gewinnausschüttung, sei sie offen oder verdeckt, oder den des schuldrechtlichen Vertrags, wie beispielsweise einem Anstellungs-, Beratung oder auch Mietvertrag, um nur einige Varianten zu nennen.

Insbesondere beim schuldrechtlichen Vertrag besteht dann jedoch auch die Problematik, dass dieser komplett oder teilweise als verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert werden kann, wenn er nicht den Spielregeln der Finanzverwaltung entspricht. Eine wesentliche Spielregel lautet hier: Der Fremdvergleich muss passen. Unabhängig davon, ob es sich bei dem zwischen GmbH und Gesellschafter geschlossenen Vertrag um einen Dienstvertrag, einen Beratungsvertrag, einen Anstellungsvertrag oder gegebenenfalls einen Mietvertrag oder sonstigen Vertrag handelt muss der Fremdvergleich immer passen. Mit Fremdvergleich ist daher insoweit gemeint, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer eine entsprechende Vereinbarung auch mit einem Fremden getroffen hätte.

Ganz aktuell hat der BFH dies wieder im Zusammenhang von Beraterhonoraren problematisiert, welche im Endeffekt als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wurden. Den Beraterhonoraren lagen dabei entsprechende Beraterverträge zugrunde. Diese waren jedoch sowohl in den Augen der Finanzverwaltung als auch in den Augen der höchstrichterlichen Rechtsprechung derart unbestimmt, dass weder das „Ob“ noch das „Wie“ oder auch nur das „Wann“ der vertraglichen Leistungserbringung durch den bzw. die Gesellschafter bestimmbar war.

Das ist schlicht zu wenig Regelung. Eine derartige Vereinbarung hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nach Meinung des Bundesfinanzhofs mit Urteil vom 12.9.2018 nicht geschlossen. Daher stellten die höchstrichterlichen Richter unter dem Aktenzeichen I R 77/16 klar: Zumindest hätte ein ordentlicher, gewissenhafter Geschäftsführer angesichts der umfänglichen und unbestimmten Beschreibung der den Gesellschaftern zu erbringenden Leistungen darauf hingewirkt, Art und Umfang der Leistungen sowie den Zeitpunkt, zu dem diese erbracht werden mussten, zu konkretisieren.

Dieser detaillierten Anforderungen an den Beratervertrag steht auch nicht entgegen, dass die von der GmbH vereinbarten Stundenhonorare tatsächlich fremdüblich denjenigen entsprechen mögen, die im Streitjahr allgemein für Leistungen vergleichbar qualifizierter Berater gezahlt wurden und in diesem Sinne marktüblich waren. Insoweit kommt es nämlich vielmehr darauf an, dass im Rahmen des steuerrechtlich maßgeblichen Fremdvergleichs nicht nur auf einzelne Elemente der in Rede stehenden Vergütung abzustellen ist, sondern eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist.

**Tipp:** Auch wenn die besprochene Entscheidung negativ ist, zeigt sie wieder einmal, dass in Sachen Fremdvergleich bei Vereinbarungen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern nicht sorgfältig genug vorgegangen werden kann. Wie der Bundesfinanzhof herausgearbeitet hat, ist insoweit nicht einzig und allein auf die Höhe der Vergütung abzustellen, sondern auch darauf, dass das Gesamtbild dem entspricht, was auch ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer mit einem fremden Dritten vereinbart hätte. Die zahlreichen Verfahren in der steuerlichen Rechtsprechung zeigen, dass man sich diesen Grundsatz immer wieder vor Augen führen muss.

**Hinweis:** Die in diesem Mandantenbrief enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Sie dienen nur der allgemeinen Information und ersetzen keine qualifizierte Beratung in konkreten Fällen. Eine Haftung für den Inhalt dieses Informationsschreibens kann daher nicht übernommen werden.