

# Mandantenbrief

September 2019

## Steuertermine:

**10.09.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur Lohnsteuer  
Einkommensteuer  
Kirchensteuer  
Körperschaftsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **13.09.** 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 Oktober 2019:

**10.10.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **14.10.** 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 September 2019

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für September ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 26.09.2019.

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Obacht bei der Führung eines elektronischen Fahrtenbuches	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Verkäufe über eBay können schnell zum Gewerbebetrieb führen	5
3. Für alle Steuerpflichtigen: Zum Zuflusszeitpunkt von Entschädigungen	6
4. Für Unternehmer: Keine Quellensteuer auf Online-Werbung!	7
5. Für (ehemalige) GmbH-Gesellschafter: Nachträgliche Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften	9
6. Für Erben: Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten	10
7. Für Arbeitnehmer: Werbungskostenabzug, wenn der Arbeitnehmer betrogen wird	12
8. Für Ehrenamtler: Zur Berücksichtigung von Verlusten aus einer Übungsleitertätigkeit	14
9. Für Unternehmer: Nicht die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages vergessen!	15

---

## 1. Für alle Steuerpflichtigen: Obacht bei der Führung eines elektronischen Fahrtenbuches

Oft suggeriert uns der technische Fortschritt, dass man (fast) nichts mehr tun muss. Tatsächlich muss man jedoch auch beim technischen Fortschritt einiges beachten. So auch bei der Führung eines elektronischen Fahrtenbuches, wie eine erstinstanzliche Entscheidung zeigt. Auf keinen Fall ist es nämlich so, dass das elektronische Fahrtenbuch alles alleine macht und man selbst überhaupt keinen Aufwand mehr mit der (elektronischen) Fahrtenbuchmethode hat.

In einem Streitfall vor dem Niedersächsischen Finanzgericht hatte der Steuerpflichtige, ein Arbeitnehmer, einen Dienstwagen, der mit einem elektronischen Fahrtenbuch ausgestattet war. Dabei handelte es sich um ein Steckmodul, welches auf den standardisierten Fahrzeugdiagnose-Stecker aufgesteckt wird. Dieses Modul verfügt über einen GPS-Empfänger und übermittelt über das Handynetz die aktuelle Position des Fahrzeugs und zeichnet die Bewegungsdaten auf. Mit Hilfe der Mobilfunkverbindung werden die Daten zur Erstellung eines elektronischen Fahrtenbuches an einen zentralen Server gesandt. Soweit muss der Steuerpflichtige in der Tat nichts weiter tun.

Die Daten des elektronischen Fahrtenbuches können über das Internet eingesehen werden und müssen sie dort auch noch bearbeitet werden, beispielsweise müssen Fahrziele angegeben werden. An dieser Stelle muss also in der Tat ein händisches Eingreifen des Menschen stattfinden, auch wenn dabei schon weitere Erleichterungen gegeben sind, weil wiederkehrende Fahrten definiert werden können oder auch

wiederkehrende Strecken, wie beispielsweise die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, vorbelegt werden können. In jedem Fall muss jedoch jeder aufgezeichneten Fahrt ein vordefinierter Fahrtzweck zugeordnet bzw. ein individueller Fahrtzweck händisch eingetragen werden, damit das elektronische Fahrtenbuch ordnungsgemäß ist.

Im weiteren funktioniert das System so, dass der Anwender eine frei bestimmbare Periode wählen kann, nach deren Ablauf das Programm die bis dahin getätigten Fahrten quasi festschreibt, sodass die ergänzten Daten hinsichtlich des Zweckes der Fahrt nicht mehr veränderbar sind. Dabei muss zwingend auch der tatsächliche Kilometerstand des Fahrzeuges abgelesen und im Internetportal des elektronischen Fahrtenbuches eingetragen werden. Vollautomatisch vergleicht das elektronische Fahrtenbuch dann den eingegebenen tatsächlichen Kilometerstand des Dienstwagens mit dem errechneten Kilometerstand. Kommt es zu Abweichungen von mehr als 5%, wird eine private Fahrt automatisch zusätzlich eingetragen. Diese kann gegebenenfalls noch händisch in eine betriebliche Fahrt umgewandelt werden, weil eine Abweichung des errechneten und des tatsächlich eingegebenen Kilometerstands auch aufgrund von technischen Problemen, wie ein fehlendes GPS-Signal oder Herausrutschen des Steckmoduls, entstehen kann.

Im Urteilssachverhalt wollte das Finanzamt das Fahrtenbuch nun verwerfen, da der im elektronischen Fahrtenbuch aufgeführte Kilometerstand nicht dem Kilometerstand der Werkstattrechnung des Dienstwagens entsprach. Insoweit sollte anstatt der Fahrtenbuchmethode der geldwerte Vorteil für die Überlassung des Dienstwagens anhand der Ein-Prozent-Regelung ermittelt werden. Dagegen klagte der Arbeitnehmer, verlor jedoch vor dem Niedersächsischen Finanzgericht durch Entscheidung vom 23.01.2019 (Az: 3 K 107/18).

Der Grund: Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen. Hierfür hat das Fahrtenbuch neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder – wenn ein solcher nicht vorhanden ist – den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen.

Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind.

Dementsprechend müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Grundsätzlich ist dabei jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen.

Soweit der Grundsatz. Besteht allerdings eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Dann genügt die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wenn jedoch der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen wird, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen

Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist.

Der klagende Arbeitnehmer hat im Streitfall jedoch leider nicht zur Überzeugung des Gerichts nachgewiesen, dass er das vorgelegte Fahrtenbuch überhaupt zeitnah geführt hat. Es reicht nämlich nicht aus, dass nur die Fahrten mit den per GPS ermittelten Geo-Daten selbst zeitnah aufgezeichnet worden sind. Vielmehr müssen alle Angaben, die für ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erforderlich sind, zeitnah in das Fahrtenbuch eingetragen werden.

Das Steckmodul und die dazugehörige Datenbank haben nur die Fahrten mit den durch das GPS-Modul ermittelbaren Angaben (Ort und Zeit des Beginns und des Endes der Fahrt) der Fahrten, die nicht als privat gekennzeichnet worden sind, im Rahmen der technischen Verfügbarkeit des Gerätes (nicht ausgeschaltet und nicht gestört) aufgezeichnet und in einer zentralen Datenbank gespeichert. Mehr ist jedoch nicht geschehen.

Die zusätzlich unverzichtbaren Angaben zu den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartnern oder – wenn solche nicht vorhanden sind – die Angabe des konkreten Gegenstandes der dienstlichen Verrichtung mussten von dem Anwender, also dem klagenden Arbeitnehmer, ergänzt werden. Diese Angaben konnte das Programm ohne die Mitwirkung des Klägers den Fahrten nicht zuordnen. Dazu musste/konnte der Anwender – hier der Kläger – für wiederkehrende Fahrten oder Fahrtrouten Vorbelegungen definieren oder die Fahrtanlässe individuell zuordnen.

Diese unerlässlichen Ergänzungen zu den betrieblichen Anlässen der Fahrten müssen für ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ebenfalls zwingend und ohne Ausnahme zeitnah erfolgen.

Die vorgelegten Fahrtenbücher des Klägers enthalten ausdrücklich keine Angaben dazu, wann diese Angaben zu den Fahrtanlässen in der Datenbank ergänzt worden sind. In der Spalte „Beschreibung“ fehlen dazu eindeutige Datumangaben.

Vielmehr sprechen gefundene Datumsangaben sogar gegen eine Zeitnähe zur Fahrt. In den PDF-Dateien findet sich nämlich eine Datumsangabe, die in einem Zusammenhang mit der Erstellung bzw. Fertigstellung der Fahrtenbücher stehen könnte. Diese Angaben (7. und 8.11. 2016) sprechen gegen eine zeitnahe Führung der Fahrtenbücher für die Streitjahre 2013–2015 durch den Kläger. Die Führung eines Fahrtenbuches erst mindestens 11 Monate nach der Beendigung der letzten Fahrt (Dezember 2015 bis November 2016) ist jedenfalls nicht mehr zeitnah. Eine zeitigere Erfassung dieser ergänzenden Daten hat der Kläger im Weiteren nicht nachgewiesen.

Insoweit gilt: Die unmittelbare elektronische Erfassung der Fahrwege eines betrieblichen Fahrzeugs durch ein technisches System reicht zur Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches nicht aus. Neben dem Bewegungsprofil müssen die Fahrtanlässe ebenfalls zeitnah erfasst werden. Eine technische Lösung, die auch noch nach Jahren Änderungen zulässt, kann nicht als elektronisches Fahrtenbuch anerkannt werden.

Daher ist es von entscheidender Bedeutung, dass die Anwender entsprechender elektronischer Fahrtenbücher nicht nur die durch das System nicht aufgezeichneten Daten nachtragen, sondern dies auch zeitnah geschieht und die Zeitnähe durch ein entsprechendes unwiderrufliches Festschreiben der Daten nachweislich dokumentiert wird. Ist dies gegeben, klappt es auch mit dem elektronischen Fahrtenbuch.

**Hinweis:** Gegen die erstinstanzliche Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts ist die Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI B 25/19 anhängig. Unseres Erachtens müssen jedoch die Chancen auf eine Zulassung der Revision oder gar auf eine positive Entscheidung als außerordentlich gering eingestuft werden.

## **2. Für alle Steuerpflichtigen: Verkäufe über eBay können schnell zum Gewerbebetrieb führen**

Ganz generell definiert das Einkommensteuergesetz (EStG) in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, dass eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ein Gewerbebetrieb ist, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Tätigkeit anzusehen ist.

Insoweit hat auch bereits das Niedersächsische Finanzgericht mit Beschluss vom 26.05.2010 unter dem Aktenzeichen 4 V 210/09 zum Begriff des Gewerbebetriebs auf diese Vorschrift verwiesen. Seinerzeit ging es um die Frage der Aussetzung der Vollziehung und ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei einer Verkaufstätigkeit über einen Internethandel bzw. eine Internetplattform wie beispielsweise eBay gegeben sind.

Im damaligen Aussetzungsbeschluss stellten die Richter des Niedersächsischen Finanzgerichtes klar, dass eine Vielzahl von Verkäufen über das Internet zu gewerblichen Einkünften führt. Die gelegentlichen (privat motivierten) Verkäufe einzelner Gegenstände stehen dem dabei nicht entgegen. Ein Gewerbebetrieb kann dennoch angenommen werden, so der Tenor.

Klar und deutlich äußerten sich die niedersächsischen Richter seinerzeit dazu, nach welchen Kriterien die steuerrechtliche Einordnung vorzunehmen ist. Maßgeblich für die steuerrechtliche Qualifizierung einer Tätigkeit ist nämlich nicht die vom Steuerpflichtigen subjektiv vorgenommene Beurteilung, sondern die Wertung nach objektiven Kriterien. In der Praxis kann man die Frage, ob die verschiedenen Verkäufe über eBay einen Gewerbebetrieb darstellen, also nicht einfach damit abtun, dass man sich selbst nicht als Gewerbetreibender fühlt und die Verkäufe als rein privat veranlasst ansieht. Vielmehr müssen die Maßgaben des Gesetzes, insbesondere der oben bereits zitierten Vorschrift, angewendet werden.

Auf dieser Basis hat auch das Hessische Finanzgericht in einer Entscheidung vom 19.07.2018 unter dem Aktenzeichen 2 K 1835/16 die Erträge aus Internetauktionen bei eBay qualifiziert und ist schließlich zu der Entscheidung gekommen, dass dabei gewerbliche Einkünfte gegeben sind.

Insoweit war die über Jahre nachhaltig ausgeübte Tätigkeit in Form des Handels mit Gebrauchsgegenständen aus Entrümpelungen und Haushaltsauflösungen auf der Internetplattform eBay, die jeweils mit dem Mindestgebot von einem Euro bei den eBay Auktionen eingestellt wurden, als gewerbliche Tätigkeit einzustufen. Bei der rechtlichen Entscheidung über die Frage, ob eine Vermögensverwaltung oder eine unternehmerische Betätigung vorliegt, sind insbesondere die Dauer und die Intensität der Tätigkeit, die Höhe der Entgelte, die Beteiligung am Markt, die Zahl der ausgeführten Umsätze, das

planmäßige Tätigwerden und die Vielzahl des Warenangebots im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu würdigen.

Ergibt die Würdigung dieser Punkte, dass definitiv eine nachhaltige Betätigung gegeben ist, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, ausgeübt wird und zudem eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, weil immer an unterschiedliche Käufer veräußert wird, spricht in der steuerrechtlichen Würdigung sehr viel dafür, dass ein Gewerbebetrieb gegeben ist.

Die Folge: Die Einkünfte aus den eBay-Verkäufen oder auch aus Verkäufen über andere Internetplattformen müssen im Rahmen der Einkommensteuer bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb versteuert werden und jenseits des Gewerbesteuerfreibetrags von 24.500 Euro wird auch Gewerbesteuer anfallen.

### **3. Für alle Steuerpflichtigen: Zum Zuflusszeitpunkt von Entschädigungen**

Im nun vorzustellenden Sachverhalt geht es um ein Flutungsrecht bei Hochwasser. Was dies mit Steuerrecht zu tun hat? Konkret ging es in dem höchstrichterlichen Verfahren um die Frage, wie die Entschädigung für dieses Flutungsrecht steuerlich zu behandeln ist. Dies alles hört sich zwar noch ziemlich exotisch an, jedoch könnten die Grundsätze dieser Entscheidung auch durchaus auf jegliche Entschädigungen anzuwenden sein, weshalb das höchstrichterliche Urteil des Bundesfinanzhofs durchaus beachtet werden sollte.

Zunächst aber zum besseren Verständnis zum Hintergrund des Sachverhaltes: Im Urteilsfall erhielt ein Land- und Forstwirt eine Entschädigung vom Bundesland für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit in das Grundbuch. Diese räumte dem Bundesland das Recht ein, die Fläche als Überflutungsfläche zum Zwecke der Hochwasserrückhaltung zu nutzen.

Unstrittig ist dabei, dass die Entschädigungszahlungen Einnahmen im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sind. Fraglich ist hingegen, ob diese sofort besteuert werden müssen oder ob eine Besteuerung gegebenenfalls auf mehrere Jahre verteilt werden kann. Hintergrund dieser Frage ist die Regelung im Bereich des Zufluss- und Abflussprinzips des § 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG). So heißt es in § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG, dass der Steuerpflichtige Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung beruhen, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilen kann, für den die Vorauszahlung geleistet wird.

Sofern diese Vorschrift daher Anwendung finden würde, wäre das im vorliegenden Fall für den Land- und Forstwirt und gegebenenfalls in anderen Fällen für andere Unternehmer oder Steuerpflichtige ein enormer Vorteil, da es nicht zu einer sofortigen Besteuerung der Entschädigungszahlung kommt. Diese würde lediglich anteilig in jedem Jahr besteuert werden, in dem eine entsprechende Nutzungsüberlassung gegeben ist. Bedenkt man dabei, dass dies häufig zahlreiche Jahre sind, würde die Besteuerung in den einzelnen Jahren häufig überhaupt nicht mehr ins Gewicht fallen, während eine sofortige Besteuerung durchaus aufgrund der gesteigerten Progression des persönlichen Steuersatzes auch zu einer merklichen Steuerbelastung führen könnte.

Leider hatte der Kläger im vorliegenden Fall jedoch in allen Instanzen keinen Erfolg. So entschied bereits das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 16.11.2016 unter dem Aktenzeichen 1 K 2434/14, dass es sich bei der Zahlung des Landes für ein Flutungsrecht nicht um Einnahmen handelt, die auf einer Nutzungsüberlassung im Sinne des § 11 EStG beruhen. Die Begründung der erstinstanzlichen Richter: Die Zahlungen erfolgen insoweit überwiegend für die mit der Eintragung des Rechts in das Grundbuch entstehende Wertminderung des Grundstücks. Da diese Wertminderung im Zeitpunkt der Eintragung erfolgt und nicht auf mehrere Jahre zu verteilen ist, muss auch die Entschädigungszahlung im Jahr der Eintragung versteuert werden.

Leider haben die obersten Finanzrichter der Republik ihren erstinstanzlichen Kollegen mit Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21.11.2018 unter dem Aktenzeichen VI R 54/16 Recht gegeben. Daher gilt: Entschädigungszahlungen für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit, die das Recht dinglich absichert, das belastete Grundstück als Überflutungsfläche für den Betrieb der Hochwasserrückhaltung zu nutzen, sind im Zuflusszeitpunkt als Betriebseinnahme zu erfassen. Definitiv handelt es sich bei solchen Entschädigungszahlungen nicht um Einnahmen gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG, die auf einer Nutzungsüberlassung beruhen, weshalb eine Verteilung auf mehrere Jahre nicht zulässig ist.

## **4. Für Unternehmer: Keine Quellensteuer auf Online-Werbung!**

Ausweislich der Regelung in § 50 a Abs. 1 Nummer 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer im Wege einer Quellensteuer erhoben, wenn es um Einkünfte geht, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten herrühren.

Mit Blick auf diese Vorschrift wurden einige Finanzämter in verschiedenen Bundesländern in der jüngsten Vergangenheit sehr kreativ in der Quellenbesteuerung. Um eines vorwegzunehmen: Erfreulicherweise ist der Fiskus mit dieser Kreativität übers Ziel hinaus geschossen, wie mittlerweile feststeht. Konkret argumentierte der Fiskus seinerzeit nämlich, dass unter einer Nutzungsüberlassung von Rechten und ähnlichen Erfahrungen auch Online-Werbemaßnahmen unter Einschaltung ausländischer Unternehmen zu verstehen sind.

Diese sich zunächst als unverfänglich angehörende Definition hätte jedoch dazu geführt, dass jedes deutsche Unternehmen, welches beispielsweise bei Google und Co. Werbung geschaltet hat, von dem an Google und Co. gezahlten Werbekosten eine Quellensteuer hätte einbehalten und an den Fiskus hätte abführen müssen.

Nun wäre dies im Grunde unproblematisch, wenn der Fiskus, bzw. die hier vorpreschenden Finanzämter aus verschiedenen Bundesländern, diese Definition erst für die Zukunft hätten anwenden wollen. Offensichtlich gibt es jedoch auch auf Seiten des Fiskus eine Gier nach Steuereinnahmen, weshalb sich die vorpreschenden Finanzämter auf den Standpunkt gestellt haben, dass die Quellensteuer auch bereits in den vergangenen Jahren hätte einbehalten werden müssen.



Die Tatsache, dass diese Auslegung der Vorschrift vollkommen neu war und bisher niemand davon ausgegangen ist, dass entsprechende Werbekosten überhaupt im Zusammenhang mit einer Quellensteuer stehen, wurde dabei vollkommen außer Acht gelassen oder besser gesagt ignoriert. Vielmehr stellten sich die Finanzämter auf den Standpunkt, dass die werbenden deutschen Unternehmen nun die Quellensteuer aus eigener Tasche zahlen sollten und sich dann gegebenenfalls an die im Ausland sitzenden Google und Co. wenden könnten, um hier eine entsprechende Erstattung aus den bereits gezahlten Werbekosten zu erhalten.

Diese Einstellung zeigt schon, dass in so manchen Finanzämtern kein wirtschaftlich logisches Denken gegeben ist oder aber es dort schlicht egal ist, ob der Unternehmer an einer solchen profiskalischen Auffassung zugrunde geht. Immerhin hätte dies für einige Unternehmen bedeutet, dass horrende Beträge nun an den Fiskus hätten gezahlt werden müssen und die Chance, diese von Google und Co. wiederzubekommen, gegen null tendiert. Dies alles nur, weil einige Finanzbeamte eine Rechtsvorschrift ohne jegliche Vorankündigung nach ihrem Gusto auslegen.

Erfreulicherweise ist in dieser Auffassung einzelner Finanzämter nun jedoch der Garaus gemacht worden. Dies geschah jedoch leider erst mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 03.04.2019 unter dem Aktenzeichen IV C 5 - S 2411/11/10002.

Darin heißt es: Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für den Quellensteuerabzug bei Einkünften aus der Überlassung von Rechten und von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten folgendes: Vergütungen, die ausländische Plattformbetreiber und Internetdienstleister (gemeint sind hier Google und Co.) für die Platzierung oder Vermittlung von elektronischer Werbung auf Internetseiten erhalten, unterliegen nicht dem Quellensteuerabzug nach § 50 a Abs. 1 Nummer 3 EStG.

So besteht weder für die zeitlich begrenzte Rechteüberlassung noch für die Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen oder ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten eine Verpflichtung, Quellensteuer einzubehalten.

Erfreulicherweise wird das Bundesfinanzministerium dabei ganz konkret und führt weiter aus, dass dies für Entgelte für Werbung bei Anfragen in Online-Suchmaschinen, über Vermittlungsplattformen, für Social-Media-Werbung, Bannerwerbung und vergleichbare sonstige Online-Werbung unabhängig davon gilt, unter welchen Voraussetzungen die Vergütung aufgrund des konkreten Vertragsverhältnisses anfällt. Mit Blick auf die Vergütung des Vertragsverhältnisses ist gemeint, dass es vollkommen irrelevant ist, wie tatsächlich abgerechnet wird. So kommen bei Internet-Werbung insbesondere folgende Vergütungsformen in Betracht: Cost per Click, Cost per Order oder Cost per Mille oder auch Revenue Share. Bei keiner dieser Varianten kommt es jedoch zu einer Quellenbesteuerung.

Hervorzuheben ist insbesondere auch noch, dass die Grundsätze dieser nun allgemeinverbindlichen Anweisung an die Finanzverwaltung in allen noch offenen Fällen anzuwenden ist. Sofern daher der Fiskus bereits entsprechende Quellensteuer eingefordert hat, sollte diese Anforderung schlicht durch Hinweis auf die Verwaltungsanweisung aus der Welt zu schaffen sein. Gelingt dies nicht, empfiehlt es sich, höherrangige Behörden, wie die zuständige Oberfinanzdirektion, einzuschalten.



## 5. Für (ehemalige) GmbH-Gesellschafter: Nachträgliche Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften

Mit Urteil vom 11.07.2017 hat der Bundesfinanzhof in München unter dem Aktenzeichen IX R 36/15 eine viel beachtete Entscheidung zum Thema nachträgliche Anschaffungskosten nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts gefällt. Ausweislich dieser Entscheidung gilt: Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (kurz: MoMiG) ist die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Anteile an Kapitalgesellschaften im Rahmen des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entfallen. Die Folge: Aufwendungen des Gesellschafters aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft führen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung.

Da es sich bei der vorgenannten Entscheidung um eine tiefgreifende Änderung in der Rechtsprechung handelt, hat der Bundesfinanzhof erstmals in seiner Geschichte aus Vertrauensschutzgründen selbst eine Übergangsregelung geschaffen.

Mittlerweile hat sich auch die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 05.04.2019 (Az: IV C 6 - S 2244/17/10001) der oben genannten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angeschlossen und diese in seiner Verwaltungsanweisung wiedergegeben. Insofern ist das BMF-Schreiben vom 21.10.2010 (Az: IV C 6 - S 2244/08/10001) zur Behandlung nachträglicher Anschaffungskosten bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG aus Vertrauensschutzgründen in allen offenen Fällen weiterhin anzuwenden, bei denen auf die Behandlung des Darlehens oder der Bürgschaft die Vorschriften des MoMiG anzuwenden sind, wenn die bisher als eigenkapitalersetzend angesehene Finanzierungshilfe bis zum 27.09.2017 (Tag der Veröffentlichung der Bundesfinanzhofentscheidung und Ende der Übergangsfrist) gewährt wurde oder wenn die Finanzierungshilfe bis einschließlich zu diesem Datum eigenkapitalersetzend geworden ist. Insofern können in diesen Fällen weiterhin nachträgliche Anschaffungskosten auf die Anteile an der Kapitalgesellschaft angenommen werden.

In allen übrigen Fällen ist hingegen nach den Grundsätzen der oben genannten Entscheidung des Bundesfinanzhofs für die Bestimmung der Anschaffungskosten die allgemeine Regelung des Anschaffungskostenbegriffs im Handelsgesetzbuch (HGB) in § 255 HGB maßgeblich. Nachträgliche Anschaffungskosten stellen damit nur noch solche Aufwendungen dar, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierzu zählen insbesondere Nachschüsse im Sinne der §§ 26ff des GmbH-Gesetzes (GmbHG) und sonstige Zuzahlungen im Sinne von § 272 Absatz 2 Nummer 4 HGB wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse oder der Verzicht auf eine werthaltige Forderung.

Um es nochmals ganz klar abzugrenzen: Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung.

**Hinweis:** Etwas anderes gilt allenfalls dann, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer

Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist. Dies kann der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen, wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts i. S. des § 5 Absatz 2a EStG, im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital. So hat der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 30.11.2011 unter dem Aktenzeichen I R 100/10 entschieden, dass eine Verbindlichkeit, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung nicht in der Bilanz ausgewiesen werden kann. Insoweit liegt vielmehr Eigenkapital vor.

Dies hat der Bundesfinanzhof auch nochmals mit Entscheidung vom 15.4.2015 unter dem Aktenzeichen I R 44/14 klargestellt, da einer Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung aus zukünftigen Bilanzgewinnen und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Passivierungsverbot unterliegt. Beruht der hierdurch ausgelöste Wegfallgewinn auf dem Gesellschaftsverhältnis, ist er durch den Ansatz einer Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderungen zu neutralisieren.

Die rein gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage führt gleichfalls nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters.

## **6. Für Erben: Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten**

Bei einer Erbschaft sind Nachlassverbindlichkeiten grundsätzlich steuermindernd abzugsfähig. So die Regelung in § 10 Absatz 5 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG). Etwas anderes gilt nur, wenn die Regelungen in der vorgenannten Gesetzesvorschrift etwas anderes besagen.

Trotz dieser recht eindeutigen Vorschrift hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 10.06.2015 unter dem Aktenzeichen 2 K 2384/09 Einkommensteuerschulden des Erblassers nicht zum Abzug als Nachlassverbindlichkeiten zugelassen, weil insoweit zum Todeszeitpunkt eine Aussetzung der Vollziehung bestand.

Dies begründen die erstinstanzlichen Richter wie folgt: Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind die vom Erblasser herrührenden Schulden als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig. Zu diesen Verbindlichkeiten gehören grundsätzlich auch die Einkommensteuerschulden des Erblassers. Maßgeblich sind allerdings lediglich die Steuerschulden, die im Todeszeitpunkt bereits entstanden und noch nicht erloschen waren, unabhängig davon, ob sie beim Erbfall bereits festgesetzt waren oder nicht. Für den Abzug einer Schuld genügt hingegen nicht allein das Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung zu ihrer Zahlung am Stichtag. Eine Verbindlichkeit kann, auch wenn sie rechtswirksam entstanden ist, dann nicht abgezogen werden, wenn sie für den Steuerpflichtigen am Stichtag keine wirtschaftliche Belastung darstellt. Folglich gehen

die erstinstanzlichen Richter davon aus, dass eine festgesetzte Einkommensteuerschuld, für die jedoch aufgrund von Streitigkeiten eine Aussetzung der Vollziehung gewährt wurde, keine wirtschaftliche Belastung darstellt.

Völliger Blödsinn, urteilte der Bundesfinanzhof in München am 14.11.2018. In seiner Entscheidung unter dem Aktenzeichen II R 35/15 stellte er klar: Die gegen den Erblasser festgesetzte Einkommensteuer kann auch dann als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden, wenn der Erblasser noch zu seinen Lebzeiten gegen die Steuerfestsetzung Einspruch eingelegt hat und Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheids gewährt wurde.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Finanzbehörden entstandene Steuern in der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe festsetzen werden (§ 85 AO) und somit im Todeszeitpunkt die erforderliche wirtschaftliche Belastung mit der Steuerschuld gegeben ist. Dies gilt erst recht für am Bewertungsstichtag bereits durch Steuerbescheid festgesetzte Steuern. Diese belasten den Erblasser ebenso wie den Erben als dessen Gesamtrechtsnachfolger. Insoweit gilt etwas anderes als in dem Fall, in dem die Steuer im Todeszeitpunkt noch nicht gegenüber dem Erblasser festgesetzt war und auch später nicht gegen die Erben festgesetzt wird. Da das Finanzamt festgesetzte Steuern aufgrund des Steuerbescheids nach Maßgabe des sechsten Teils der Abgabenordnung (AO) selbst vollstrecken kann, steht der Steuerbescheid einem vollstreckbaren (zivilrechtlichen) Schultitel gleich.

Die Einlegung eines Einspruchs durch den Erblasser zu dessen Lebzeiten führt daher keineswegs dazu, dass die wirtschaftliche Belastung durch die festgesetzte Steuer wegfällt. Will das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt eine niedrigere als die festgesetzte Steuer als Nachlassverbindlichkeit ansetzen, bedarf es dafür besonderer Gründe, die den sicheren Schluss zulassen, dass das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt die Steuer materiell-rechtlich unzutreffend festgesetzt hat und der zugrunde liegende Bescheid im Einspruchsverfahren aufgehoben oder geändert wird. Der bloße Verweis darauf, dass der Steuerbescheid mit dem Einspruch angefochten wurde und daher die materiell-rechtlich zutreffende Höhe noch nicht genau feststeht, reicht dafür nicht aus.

Dasselbe gilt im Übrigen für die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung. Diese bewirkt für den Zeitraum ihrer Wirksamkeit nur, dass das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt entgegen der Vorschriften in § 361 Abs. 1 Satz 1 AO und § 69 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht aus dem angefochtenen Bescheid vollstrecken und die festgesetzte Steuer betreiben kann. Mehr aber auch nicht. Der Steuerpflichtige bleibt gleichwohl in Höhe der festgesetzten Steuer belastet, er muss sie nur nicht während der Dauer der Aussetzung der Vollziehung entrichten. Beruht die Aussetzung der Vollziehung auf ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung, ändert das nichts an der wirtschaftlichen Belastung durch die festgesetzte Einkommensteuer. Die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung begründet noch keinen sicheren Schluss dahingehend, dass der Bescheid aufgehoben werden wird.

Folglich kann auch eine festgesetzte Einkommensteuerschuld, für die Aussetzung der Vollziehung gewährt worden ist, noch als steuermindernde Nachlassverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden. Etwas anderes würde auch in der Tat überhaupt keinen Sinn ergeben, denn die Schuld ist ja auch trotz der Aussetzung der Vollziehung gegeben.

## 7. Für Arbeitnehmer: Werbungskostenabzug, wenn der Arbeitnehmer betrogen wird

Der Sachverhalt, welcher sich hinter der Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vom 11.03.2019 unter dem Aktenzeichen 9 K 593/18 verbirgt, liest sich wie ein Kriminalfall. Tatsächlich waren hier auch böse Buben vorhanden, die den Arbeitnehmer entsprechend betrogen haben.

Es ging um folgendes: Ein Arbeitnehmer erhält für die Vermittlung von Verkäufen hochwertiger (und dementsprechend teurer) Maschinen von seinem Arbeitgeber eine Provision. Im Eifer, seine Provisionseinnahmen zu steigern, geriet der Arbeitnehmer jedoch an betrügerische Kaufinteressenten, die ihn erheblich schädigten. Konkret versprachen die Kaufinteressenten derart viel für die entsprechenden Maschinen auszugeben und so viele Maschinen anzuschaffen, dass der Arbeitnehmer mit erheblichen Provisionseinnahmen hätte rechnen können. Im Vorfeld des Verkaufs verlangten sie dann jedoch vom Arbeitnehmer ein Geldwechselgeschäft, welches sie mit dem bevorstehenden Einzug der 500-Euro-Banknoten begründeten. Dabei sollte der Arbeitnehmer 500-Euro-Banknoten im Wert von 250.000 Euro in 200-Euro-Banknoten wechseln. Mit Hinblick auf die Provision für die bevorstehenden Maschinenverkäufe willigte der Arbeitnehmer ein und besorgte aus seinem privaten Bereich 250.000 Euro in 200-Euro-Banknoten.

Dieses Geld tauschte er gegen die 250.000 Euro der Betrüger in 500-Euro-Banknoten ein. Im Zuge der Übergabe prüfte der Arbeitnehmer auch die Echtheit des erhaltenen Geldes. Tatsächlich handelte es sich dabei auch um echte 500-Euro-Banknoten, sodass der Arbeitnehmer im Hinblick auf die zu erwartende Provision dem Geldwechselgeschäft zustimmte. Immerhin würde er auch nichts verlieren, wenn es im Nachgang zu diesem Geldwechselgeschäft tatsächlich nicht zum Verkauf der Maschinen käme.

Nach Prüfung der Echtheit des Geldes wurden jedoch offensichtlich vom Arbeitnehmer unbemerkt die echten 500-Euro-Scheine durch gefälschte Banknoten ausgetauscht. Es kam dann im Weiteren so, wie es nun zu erwarten ist: Als der Arbeitnehmer bemerkte, dass man ihm Falschgeld untergejubelt hatte, waren die vermeintlichen Kaufinteressenten bereits über alle Berge. Zum Verkauf der Maschinen kam es natürlich auch nicht. Der Arbeitnehmer hatte 250.000 Euro verloren.

Daher überlegte er, wie er seinen Schaden noch begrenzen kann. Weil er dem Geldwechselgeschäft eigentlich ja nur zugestimmt hatte, um später aus dem Maschinenverkauf eine erhebliche Provision zu erhalten, begehrte er insoweit den Abzug der verlorenen 250.000 Euro als Werbungskosten bei seinen Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit. Hört sich zunächst abwegig an, ist es aber gar nicht.

Immerhin definiert § 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG), dass Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind. Insoweit ist es durchaus begründbar, dass der Verlust der 250.000 Euro nur deshalb entstanden ist, weil der Arbeitnehmer durch dieses Vorgehen, sprich das Geldwechselgeschäft, sicherstellen wollte, später weitere Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit durch die Provision für den Maschinenverkauf zu erhalten. Allein dies war der Grund für sein Vorgehen.

Dafür spricht auch, dass der vermeintliche Kaufinteressent für die Maschinen den Abschluss des Kaufvertrages von dem Geldwechselgeschäft abhängig gemacht hat und den Vorvertrag auch erst im Zuge des Geldwechsels unterschrieben hat. Somit ist klar belegt, dass der Arbeitnehmer das Geld lediglich in der Erwartung gewechselt hat, seine Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit zu steigern bzw. solche zu erzielen. Insoweit liegt eine direkte Kausalität zwischen dem Geldwechselgeschäft, welches zum Verlust der 250.000 Euro führte, und den erwarteten Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit vor.

Diese Auffassung vertrat auch das Hessische Finanzgericht mit der oben bereits zitierten Entscheidung aus 2019. Klar und deutlich vertritt das Finanzgericht darin die Auffassung: Einen Schaden durch Falschgeldzahlung, den ein im Vertrieb auf Provisionsbasis beschäftigter Arbeitnehmer bei einem Geldwechselgeschäft, das einem Maschinenverkauf vorgelagert ist, erleidet, kann steuerlich als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn das Geldwechselgeschäft zum Zwecke der Erlangung der Provision vorgenommen wurde.

Trotz der positiven Entscheidung muss jedoch herausgearbeitet werden, dass nicht bei jedem Arbeitnehmer ein entsprechender Verlust steuermindernd als Werbungskosten berücksichtigt werden kann. Erste Voraussetzung ist insoweit, dass zwischen dem Verlust des Geldes (hier durch das Geldwechselgeschäft) und den zu erzielenden Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit auch eine Kausalität besteht.

Diese Kausalität ist zweitens nur gegeben, wenn der Arbeitnehmer eine Chance hat, sein Einkommen durch ein entsprechendes Handeln zu steigern oder dadurch überhaupt erst zu erzielen. Dies war im vorliegenden Fall gegeben, weil der Arbeitnehmer bei Abschluss des Kaufvertrages noch eine zusätzliche Provision erhalten hätte. Hätte er hingegen lediglich ein Festgehalt gehabt, würde ein Werbungskostenabzug wahrscheinlich an der fehlenden Kausalität zwischen Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit und dem Verlust des Geldes scheitern.

**Hinweis:** Zum Redaktionsschluss war die Entscheidung des Hessischen Finanzgerichtes vorläufig nicht rechtskräftig. Es bleibt insoweit abzuwarten, ob das Finanzamt noch in Revision geht. Hinzuweisen ist jedoch in diesem Zusammenhang auch auf die Regelung in § 40 der Abgabenordnung (AO). Darin heißt es nämlich: Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Mit anderen Worten: Es ist unerheblich, ob sich der Arbeitnehmer mit der Durchführung des Geldwechselgeschäftes an sich schon ein strafbares Verhalten angeeignet hat. Eine Versagung des Werbungskostenabzugs kann eigentlich nur dann gerechtfertigt werden, wenn ein eventuell strafbares Verhalten des Arbeitnehmers zugleich einen Wegfall der beruflichen Veranlassung bedeuten würde. Dies ist hier jedoch nicht ersichtlich, weshalb auch der Werbungskostenabzug gelingen sollte.

## 8. Für Ehrenamtler: Zur Berücksichtigung von Verlusten aus einer Übungsleitertätigkeit

Mit einem Urteil des Bundesfinanzhofs stärkt dieser erfreulicherweise das Ehrenamt in der Republik. Aber zunächst zum Hintergrund. Schon vor einiger Zeit hatte der Bundesfinanzhof in München durch seine Entscheidung vom 20.12.2017 unter dem Aktenzeichen 3 R 23/15 geurteilt: Erzielt ein Sporttrainer, der mit Einkünfterzielungsabsicht tätig ist, steuerfreie Einnahmen unterhalb des sogenannten Übungsleiterfreibetrags nach § 3 Nummer 26 des Einkommensteuergesetzes (EStG), kann er die damit zusammenhängenden Aufwendungen insoweit steuermindernd abziehen, als sie die Einnahmen übersteigen.

Diese positive Entscheidung hat der Bundesfinanzhof erneut bestätigt. Das oberste Finanzgericht der Republik hat mit Urteil vom 20.11.2018 unter dem Aktenzeichen VIII R 17/16 erneut und in Fortführung seiner früheren Rechtsprechung entschieden, dass Verluste aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter auch dann steuerlich berücksichtigt werden können, wenn die Einnahmen den sogenannten Übungsleiterfreibetrag nach § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes in Höhe von 2.400 Euro pro Jahr nicht übersteigen.

Zum Hintergrund des Sachverhaltes: Im Streitfall hatte der Kläger als Übungsleiter Einnahmen in Höhe von 108 Euro erzielt. Dem standen Ausgaben in Höhe von 608,60 Euro gegenüber. Die Differenz von 500,60 Euro machte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2013 als Verlust aus selbstständiger Tätigkeit geltend. Das Finanzamt berücksichtigte den Verlust jedoch nicht und strich die steuermindernde Position. Es vertrat die Auffassung, Betriebsausgaben oder Werbungskosten aus der Tätigkeit als Übungsleiter könnten steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben den Übungsleiterfreibetrag übersteigen. Das erstinstanzlich angerufene Finanzgericht in Gestalt des Finanzgerichtes Mecklenburg-Vorpommern gab der dagegen erhobenen Klage jedoch mit Urteil vom 16.06.2015 unter dem Aktenzeichen 3 K 2368/14 statt.

Ganz konkret bestätigten die erstinstanzlichen Finanzrichter sogar, dass die Verlustberücksichtigung der den Betrag der Einnahmen übersteigenden Ausgaben nicht durch das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG ausgeschlossen wird.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung seiner erstinstanzlichen Kollegen, dass ein Übungsleiter, der steuerfreie Einnahmen unterhalb des Übungsleiterfreibetrags erzielt, die damit zusammenhängenden Aufwendungen steuerlich geltend machen kann, soweit sie die Einnahmen übersteigen. Andernfalls würde der vom Gesetzgeber bezweckte Steuervorteil für nebenberufliche Übungsleiter in einen Steuernachteil umschlagen. Dies dürfe nicht geschehen.

**Hinweis:** Der Bundesfinanzhof hat die Sache allerdings zur nochmaligen Verhandlung und Entscheidung an das erstinstanzliche Finanzgericht zurückverwiesen. Dieses wird im zweiten Rechtsgang prüfen müssen, ob der Kläger die Übungsleitertätigkeit mit der Absicht der Gewinnerzielung ausgeübt hat. Diese Frage stellt sich, weil die Einnahmen des Klägers im Streitjahr nicht einmal annähernd die Ausgaben gedeckt haben. Sollte das Finanzgericht zu der Überzeugung gelangen, dass keine Gewinnerzielungsabsicht vorlag, wären die Verluste steuerlich aufgrund der dann gegebenen



Liebhabeireproblematik nicht zu berücksichtigen. Liegt hingegen kein Liebhabeirebetrieb vor, müssen die Verluste auch entsprechend berücksichtigt werden.

Ein Freischein ist die positive Entscheidung daher nicht. Die Einkünfteerzielungsabsicht müssen Übungsleiter weiterhin im Blick behalten, damit eine steuermindernde Verlustberücksichtigung funktioniert.

## 9. Für Unternehmer: Nicht die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages vergessen!

Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des auf das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 40% der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen. Bei diesem Abzugsbetrag spricht man vom sogenannten Investitionsabzugsbetrag.

Der Clou dabei: Auf diese Weise können Abschreibungen auf einen Zeitraum vor der eigentlichen Anschaffung des Wirtschaftsgutes vorgezogen werden. Im Ergebnis hat man also nicht einen höheren Betrag an Betriebsausgaben durch den Investitionsabzugsbetrag steuermindernd berücksichtigt, sondern diese Ausgaben lediglich zu einem früheren Zeitpunkt zur Steuerminderung nutzen können.

Erfolgt hingegen im Nachhinein keine Anschaffung von Wirtschaftsgütern, für die ein Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde, wird dieser wieder rückwirkend (also im Jahr der Bildung) gewinnerhöhend aufgelöst. Das praktische Problem dabei: Neben der Steuernachzahlung für die Auflösung des Investitionsabzugsbetrages werden zusätzlich noch Zinsen in Betracht kommen, die der Steuerpflichtige auf den Nachzahlungsbetrag ebenfalls zu entrichten hat.

In einem Streitfall vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte ein Einzelunternehmer in 2008 einen Investitionsabzugsbetrag gewinnmindernd geltend gemacht. Die entsprechenden Wirtschaftsgüter hatte er auch tatsächlich im Folgejahr in 2009 angeschafft. Die Anschaffungskosten für diese Wirtschaftsgüter wurden auch um den in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrag gemindert. Der Fehler lag dann jedoch im Detail, denn eine gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsabzugsbetrages ist nicht erfolgt.

Mangels dieser gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsabzugsbetrages änderte das Finanzamt den seinerzeitigen Gewinn aus 2008 und machte dort den Investitionsabzugsbetrag rückgängig. In der Folge geschah genau das, was oben bereits beschrieben ist: Die Steuern mussten aufgrund der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags nachgezahlt werden und zudem kam es noch zu einer Verzinsung des Nachzahlungsbetrages. Insgesamt eine teure Folge.

Mit der dagegen gerichteten Klage versuchte der Steuerpflichtige, den entsprechenden Steuerschaden zu eliminieren. Leider ohne Erfolg. Mit Urteil vom 26.02.2019 entschied

das Finanzgericht Rheinland-Pfalz unter dem Aktenzeichen 3 K 1658/18, dass ein Investitionsabzugsbetrag auch bei Anschaffung bzw. Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes, aber unterbliebener Hinzurechnung rückgängig gemacht werden kann.

Die Richter stellen sich schlicht auf den Standpunkt, dass die Voraussetzungen für eine Rückgängigmachung erfüllt sind, auch wenn entsprechende Wirtschaftsgüter tatsächlich angeschafft wurden. Voraussetzung für die Rückgängigmachung ist vielmehr die fehlende Hinzurechnung.

Dass dies gegebenenfalls nur versehentlich erfolgte, wie der Kläger argumentierte, ist dafür ohne Belang. So entschied das Gericht, dass es unerheblich ist, aus welchen Gründen die Hinzurechnung unterblieben ist. Folglich erfasst der Gesetzeswortlaut sowohl Fälle, in denen das begünstigte Wirtschaftsgut nicht angeschafft wurde, als auch solche Fälle, in denen das Wirtschaftsgut zwar angeschafft, die Hinzurechnung aus welchen Gründen auch immer, ob absichtlich, versehentlich oder irrtümlich, unterblieben ist.

Ganz ähnlich hat in diesem Zusammenhang auch bereits das Finanzgericht Hamburg mit Entscheidung vom 21.5.2015 unter dem Aktenzeichen 2 K 14/15 geurteilt. Seinerzeit lautete die Entscheidung aus der Hansestadt: Ein in Anspruch genommener Investitionsabzugsbetrag, der bis zur Betriebsveräußerung nicht hinzugerechnet wurde, ist im Jahr des Abzugs rückwirkend rückgängig zu machen. Die seinerzeitige Entscheidung des Finanzgerichtes Hamburg ist mittlerweile rechtskräftig.

Anders sieht es allerdings erfreulicherweise bei der Entscheidung des Finanzgerichtes Rheinland-Pfalz aus. Hiergegen wurde nämlich wegen grundsätzlicher Bedeutung der höchstrichterlich noch nicht entschiedenen Rechtsfrage die Revision zugelassen.

Tatsächlich wird daher hier der Bundesfinanzhof in München unter dem Aktenzeichen X R 11/19 das letzte Wort haben und klären müssen, ob eine rückwirkende Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages auch dann durchgeführt werden muss, wenn die Hinzurechnung lediglich versehentlich oder irrtümlich unterblieben ist.

**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.