

Mandantenbrief

Oktober 2019

Steuertermine:

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 (Gewerbesteuer 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 November 2019:

11.11. Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **14.11.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

15.11. Gewerbesteuer
Grundsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **18.11.** 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 (Gewerbesteuer 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 Oktober 2019

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Oktober ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 29.10.2019.

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Besteuerung der Auszahlung des Rückkaufswertes einer Rentenversicherung	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Sky-Bundesliga-Abo als steuermindernde Werbungskosten?	4
3. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Steuervorteil mittels Gutschrift auf Kreditkarte steht auf dem Prüfstand!	5
4. Für Unternehmer: Zum Beweis des ersten Anscheins für die Privatnutzung des Firmenwagens	6
5. Für Arbeitnehmer: Aufwendungen für Hunde als Werbungskosten?	8
6. Für Immobilieneigentümer: Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden	10
7. Für Erblasser und Vermächtnisnehmer: Grunderwerbsteuer auf das Kaufrechtsvermächtnis?	12
8. Für Vermieter: Die neue Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau	13
9. Für nahestehende Person: Abgeltungssteuer bei Darlehen möglich	15
10. Für Arbeitnehmer: Ermäßigte Besteuerung von Überstundenvergütungen für mehrere Jahre	17

1. Für alle Steuerpflichtigen: Besteuerung der Auszahlung des Rückkaufswertes einer Rentenversicherung

Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten können als außerordentliche Einkünfte im Sinne der Regelung des § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermäßigt besteuert werden. Mehrjährig ist eine Tätigkeit dann, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten erfasst. Damit die ermäßigte Besteuerung als außergewöhnliche Einkünfte gelingt, ist die Zusammenballung der Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum Voraussetzung. In diesem Zusammenhang hat bereits der Bundesfinanzhof in München mit Urteil vom 23.10.2013 unter dem Aktenzeichen X R 3/12 eine Entscheidung zur Besteuerung von Kapitalleistungen berufsständische Versorgungseinrichtungen gefällt.

Danach sind Kapitalleistungen, die von berufsständischen Versorgungseinrichtungen nach dem 31.12.2004 (Beginn der Geltung des Alterseinkünftegesetzes) gezahlt werden, als "andere Leistungen" mit dem Besteuerungsanteil im Bereich der sonstigen Einkünfte zu besteuern. Die Richter stellten damals auch fest, dass die durch das Alterseinkünftegesetz begründete Steuerpflicht von Kapitalleistungen weder gegen den Gleichheitssatz noch gegen das Rückwirkungsverbot verstößt. Auch wenn insoweit eine Steuerpflicht entsprechender Kapitalleistungen besteht, können diese gegebenenfalls

ermäßigt besteuert werden, wie die Richter in der Entscheidung aus 2013 ebenfalls bestätigen.

In Abgrenzung zu der vorgenannten Entscheidung des Bundesfinanzhofs hat dieser mit Urteil vom 20.09.2016 unter dem Aktenzeichen X R 23/15 eine Steuerermäßigung für die vertragsgemäße Kapitalauszahlung aus einem Pensionsfonds der betrieblichen Altersversorgung abgelehnt. Konkret lautet die Entscheidung: Die einmalige Kapitalabfindung laufender Ansprüche gegen eine der betrieblichen Altersversorgung dienende Pensionskasse unterliegt jedenfalls dann dem regulären Einkommensteuertarif, wenn das Kapitalwahlrecht schon in der ursprünglichen Versorgungsregelung enthalten war. Es handelt sich nicht um ermäßigt zu steuernde außerordentliche Einkünfte.

Vor diesem Hintergrund ist in einem aktuellen Streitfall zu klären, ob eine Kapitalauszahlung aus einer fondgebundenen Rentenversicherung infolge einer unabwendbaren Kündigung anders zu würdigen ist als bei einer regulären Beendigung der Ansparphase. Im noch höchstrichterlich anhängigen Streitfall erfolgte eine Kündigung des Arbeitsverhältnisses und dieser folgend eine Kündigung des Versicherungsvertrages.

Mit Urteil des erstinstanzlich angerufenen Finanzgerichts Köln vom 14.02.2019 lehnte dieses jedoch die Anwendung der ermäßigten Besteuerung für außerordentliche Einkünfte auf die Auszahlung des Rückkaufswertes ab. Konkret entschieden die Richter unter dem Aktenzeichen 15 K 855/18, dass eine im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung erfolgte Kapitalauszahlung aus einer fondgebundenen Rentenversicherung infolge einer Kündigung des Arbeitsverhältnisses und des Versicherungsvertrages nicht der ermäßigten Besteuerung für außerordentliche Einkünfte unterliegt und damit eine sogenannte Tarifglättung nicht stattfindet.

Die erstinstanzlichen Richter begründeten ihre Entscheidung damit, dass die durch die Kündigung erlangte Kapitalauszahlung nicht atypisch ist, wodurch eine ermäßigte Besteuerung schlicht ausscheidet. Auf die persönlichen Beweggründe ist hingegen im Hinblick auf die Anwendung der ermäßigten Besteuerung keineswegs abzustellen, so die erstinstanzlichen Richter des Finanzgerichtes Köln.

Hinweis: Da bisher – soweit ersichtlich – nicht höchstrichterlich geklärt ist, ob eine Kapitalauszahlung infolge einer Kündigung anders zu würdigen ist als ein bei regulärer Beendigung der Ansparphase ausgeübtes Kapitalwahlrecht und ob bei Altersvorsorgeverträgen auch auf die persönlichen Beweggründe, die zur Ausübung eines Kapitalwahlrechts oder einer Kündigung geführt haben, abzustellen ist, wurde die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Insoweit wird sich der Bundesfinanzhof in München unter dem Aktenzeichen X R 7/19 mit der Streitfrage beschäftigen müssen, ob bei Altersvorsorgeverträgen auch auf persönliche Beweggründe, die zur Ausübung eines Kapitalwahlrechts oder einer Kündigung geführt haben, abzustellen ist. Im Hinblick auf die weitreichenden Folgen der wie auch immer ausfallenden Entscheidung des obersten Finanzgerichtes werden wir zu gegebener Zeit sicherlich erneut über die Thematik berichten.

2. Für alle Steuerpflichtigen: Sky-Bundesliga-Abo als steuermindernde Werbungskosten?

Insbesondere in dieser noch recht frühen Phase der Bundesliga-Saison wird sich die Überschrift für viele wie ein Traum anhören. Die gute Nachricht dabei: Unmöglich ist es nicht, dass die Kosten für das Sky-Bundesliga-Abo tatsächlich als steuermindernde Werbungskosten berücksichtigt werden dürfen. Die schlechte Nachricht dabei: In der Praxis wird dies jedoch wahrscheinlich nur bei sehr wenigen Steuerpflichtigen tatsächlich möglich sein.

Zum Hintergrund: Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sofern daher mit dem getätigten Aufwand ein gewisser Veranlassungszusammenhang zu den Einnahmen besteht, können die Aufwendungen auch steuermindernd als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dies ist die Grundregel.

Im Urteilsfall ging es nun um einen hauptamtlichen Torwarttrainer eines Lizenzfußballvereins. Dieser argumentierte, dass er das Bundesliga-Abo benötige, um sich fortzubilden und im Zusammenhang mit seiner Trainertätigkeit neue Erkenntnisse zu gewinnen. Ähnlich dem Aufwand für Fachliteratur sei daher auch das Bundesliga-Abo steuermindernd bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Es fällt wahrlich nicht schwer sich vorzustellen, dass der zuständige Finanzbeamte im Finanzamt von dieser Argumentation wenig beeindruckt war und dementsprechend den Werbungskostenabzug nicht zuließ. Der Torwarttrainer legte daher nach erfolglosem Einspruch Klage ein, verlor diese jedoch mit Urteil vom 14.09.2015 vor dem Finanzgericht Düsseldorf unter dem Aktenzeichen 15 K 1712 15 E.

Die erstinstanzlichen Richter des Düsseldorfer Finanzgerichtes entschieden: Der Torwarttrainer einer Lizenzfußballmannschaft kann die auf die Pakete "Fußball Bundesliga", "Sport" und "Sky Welt" entfallenden Aufwendungen für das Abonnement des Pay-TV-Senders "Sky" nicht als Werbungskosten geltend machen, da es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt und eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung der Aufwendungen angesichts der auf das Interesse von Privatpersonen zugeschnittenen Inhalte nicht festgestellt werden kann. Mit anderen Worten: So schöne Sachen können und dürfen nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

Die Fußballgötter des obersten Finanzgerichtes in München sahen dies jedoch vollkommen anders als ihre erstinstanzlichen Kollegen. Mit Urteil vom 16.01.2019 stellte der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 24/16 klar, dass die Aufwendungen eines Fußballtrainers für ein Bundesliga-Abo sehr wohl Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit sein können, wenn tatsächlich eine berufliche Verwendung vorliegt. Ein kategorisches Abzugsverbot, wie von Finanzamt und erstinstanzlichem Finanzgericht gefordert, existiert insoweit nicht.

Werbungskosten können nämlich insoweit auch Aufwendungen für immaterielle Wirtschaftsgüter sein, die unmittelbar mit der Erledigung der beruflichen Aufgaben zu tun haben bzw. diesen dienen. Voraussetzung ist dabei lediglich, dass eine

ausschließliche oder zumindest eine weitaus überwiegende berufliche Nutzung gegeben ist. Eine hingegen nur geringe private Nutzung ist dabei unschädlich.

Ob das Bundesliga-Abo auch tatsächlich entsprechend beruflich genutzt wurde und nur eine unschädliche, geringfügige private Mitbenutzung gegeben war muss dabei in jedem Einzelfall konkret festgestellt werden. So die ausdrückliche Betonung der obersten Richter des Bundesfinanzhofs. Etwas anderes kann allenfalls gelten, wenn die berufliche Nutzung schon vollkommen ausgeschlossen ist oder zumindest vollkommen ausgeschlossen erscheint. Dies ist im vorliegenden Fall bei einem Torwarttrainer jedoch definitiv nicht gegeben.

Insoweit hängt der Werbungskostenabzug des Bundesliga-Abos lediglich davon ab, ob im Hinblick darauf eine ausschließliche oder zumindest weitaus überwiegend berufliche Nutzung gegeben war.

Tatsächlich hat der Bundesfinanzhof daher die Vorentscheidung seiner Kollegen zunächst einmal aufgehoben. Allerdings ist der steuermindernde Werbungskostenabzug dadurch noch nicht gewonnen. Das erstinstanzliche Finanzgericht wird im zweiten Rechtsgang nämlich die notwendigen Feststellungen zur tatsächlichen Verwendung des Bundesliga-Abonnements nachholen müssen. Insoweit (so die ausdrückliche Ausführung des Bundesfinanzhofs) kommt auch die Vernehmung von Trainerkollegen des Klägers und von Spielern des Vereins in Betracht.

Sollte das Finanzgericht danach jedoch eine berufliche Verwendung des Bundesliga-Abonnements feststellen, wird dem Finanzamt nichts anderes übrig bleiben, als die hierauf entfallenden Aufwendungen zum steuermindernden Abzug als Werbungskosten zuzulassen.

3. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Steuervorteil mittels Gutschrift auf Kreditkarte steht auf dem Prüfstand!

Insbesondere Arbeitnehmer in leitenden Funktionen erhalten anstelle von Sonderzahlungen wie beispielsweise Tantiemen oder Gratifikationen häufig eine Gutschrift auf einer Kreditkarte. Der Vorteil dabei: Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber ist dies eine WIN-WIN-Situation.

Der Arbeitnehmer muss nämlich für die Gutschrift auf der Kreditkarte keine Steuern zahlen. Tatsächlich kann er dieses Guthaben aber auch nicht abheben. Allerdings kann er die Kreditkarte bzw. das Guthaben drauf vollkommen frei für private Zwecke verwenden und so von dem Guthaben auf der Kreditkarte durchaus (auch privat) profitieren und entsprechende Anschaffungen und Ausgaben tätigen.

Der Arbeitgeber hingegen muss die Zurverfügungstellung des Guthabens auf der Kreditkarte pauschal mit 30 % versteuern. Insoweit hat der Arbeitgeber zwar Mehrkosten durch die Pauschalsteuer, erspart sich dabei jedoch auch Sozialversicherungsabgaben auf das Guthaben und hat für seine (leitenden und wichtigen) Mitarbeiter eine erhebliche Steuerersparnis und deutliche Motivation geschaffen, da diese das Guthaben auf der Kreditkarte vollkommen steuerfrei, also Bruttolohn als Nettolohn erhalten.

Möglich ist eine solche Gestaltung bis zu einem Betrag von 10.000 Euro. Um eins vorwegzunehmen: Dieses Vorgehen ist vollkommen legal und durch die Steuergesetze komplett abgedeckt. Dennoch fällt es nicht schwer anzunehmen, dass das Modell dem Fiskus ein Dorn im Auge ist. Dieser Dorn könnte in Zukunft aber auch auf Steuerzahlerseite umso deutlicher schmerzen, als dass ganz aktuell der Bundesrechnungshof dieses Steuergestaltungsmodell als ungerecht bezeichnet hat und seine Abschaffung fordert.

Trotz Pauschalbesteuerung des Guthabens auf der Kreditkarte wird die Regelung in einigen Fällen tatsächlich auch zu einer Mindereinnahme beim Fiskus führen. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer selbst schon einen höheren persönlichen Steuersatz hat als die Pauschalbesteuerung von 30 %. In diesem Fall entgeht dem Fiskus die Differenz zwischen dem persönlichen Steuersatz und dem Pauschalsteuersatz von 30 % als Steuereinnahmen.

Insofern fordert der Bundesrechnungshof in seiner Pressemitteilung 02 aus 2019, dass das Bundesministerium für Finanzen zügig Maßnahmen ergreifen sollte, um den Einnahmenbegriff im Einkommensteuerrecht auf jeden Bargeldersatz zu erweitern und so eine entsprechende Gestaltung zu verhindern.

Hinweis: Ob dies jedoch in der Praxis so einfach möglich ist, wie es der Bundesrechnungshof fordert, ist sicherlich fraglich. Immerhin ist es in anderen Bereichen auch konkret gewollt, dass entsprechende Steuervorteile durch die Pauschalbesteuerung des Arbeitgebers entstehen.

Tipp: Im Hinblick auf die Forderung des Bundesrechnungshofs ist daher das weitere Vorgehen des Gesetzgebers im Blick zu behalten, ob entsprechende Maßnahmen ergriffen werden, um diese Steuergestaltung zukünftig zu verhindern. Bis dahin können jedoch Arbeitnehmer und Arbeitgeber weiterhin von dem sogenannten Kreditkarten-Modell profitieren.

4. Für Unternehmer: Zum Beweis des ersten Anscheins für die Privatnutzung des Firmenwagens

Besteht bei einem im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeug auch nur die Möglichkeit, dass dieser Wagen seitens des Unternehmers auch privat genutzt werden könnte, strebt die Finanzverwaltung regelmäßig die Besteuerung der Privatnutzung anhand der Ein-Prozent-Regelung an, wenn ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch für das Betriebsfahrzeug nicht vorhanden ist.

In der Praxis ist es dabei insbesondere problematisch und in der Folge auch sehr ärgerlich, dass die Finanzverwaltung nicht beweisen muss, dass der Steuerpflichtige das Betriebsfahrzeug auch tatsächlich für private Zwecke genutzt hat. Insoweit hat nämlich bereits der Bundesfinanzhof in München mit Beschluss vom 13.12.2011 unter dem Aktenzeichen VIII B 82/11 festgelegt, dass der Beweis des ersten Anscheins dafür spricht, dass dienstliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden. Mit anderen Worten: Könnte das Fahrzeug privat genutzt werden, wird eine solche Privatnutzung schlicht und einfach unterstellt.

Dies ist zumindest der Grundsatz, auf den die Finanzverwaltung regelmäßig baut. Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn es sich bei dem betrieblichen Fahrzeug um ein Gefährt handelt, das typischerweise zum privaten Gebrauch nicht geeignet ist. So hat der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 18.12.2008 unter dem Aktenzeichen VI R 34/07 klargestellt, dass ein Fahrzeug, das aufgrund seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise so gut wie ausschließlich nur zu Beförderung von Gütern bestimmt ist, nicht der Ein-Prozent-Regelung unterliegt. Möchte das Finanzamt bei solchen Fahrzeugen dennoch eine Ein-Prozent-Regelung aufgrund einer angenommenen Privatnutzung vornehmen, trägt der Fiskus insoweit auch die Feststellungslast, dass eine Privatnutzung auch tatsächlich erfolgt ist. Das Finanzamt kann sich insoweit nicht auf den Beweis des ersten Anscheins berufen.

Darüber hinaus besteht jedoch auch die Möglichkeit, dass der Beweis des ersten Anscheins für die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs auch bei ganz normalen Personenkraftwagen nicht greift. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 04.12.2012 unter dem Aktenzeichen VIII R 42/09 im Sinne der Steuerpflichtigen klargestellt, dass der Beweis des ersten Anscheins, der für eine private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge spricht, entkräftet ist, wenn für private Fahrten andere Fahrzeuge zur Verfügung stehen, die dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar sind. Schließlich kann der Unternehmer immer nur ein Fahrzeug nutzen. Warum sollte er das Firmenfahrzeug nehmen, wenn er einen gleichwertigen Wagen auch noch im Privatvermögen hat?

Auf gleicher Linie hat auch das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 21.03.2018 unter dem Aktenzeichen 7 K 388/17 G, U, F entschieden. In diesem Urteil stellen die Münsteraner Richter klar, dass die Ein-Prozent-Regelung (bei einem gleichwertigen Fahrzeug im Privatvermögen) nur zur Anwendung kommt, wenn eine private Nutzung auch tatsächlich stattgefunden hat. Im Grundsatz geben sie zwar dem Fiskus Recht, wonach es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass ein betriebliches Kraftfahrzeug auch privat genutzt wird und dementsprechend insoweit der Beweis des ersten Anscheins besteht. Dies ist aber tatsächlich nur der Grundsatz, der keinesfalls Allgemeingültigkeit besitzt.

Darüber hinaus stellen die Münsteraner Richter nämlich ebenso klar, dass der Steuerpflichtige nicht beweisen muss, dass eine private Nutzung nicht stattgefunden hat. Insoweit besteht die Möglichkeit, den Beweis des ersten Anscheins zu erschüttern. Dies hat auch bereits der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII B 82/11 klargestellt. Der Beweis des ersten Anscheins kann also durchaus vom Steuerpflichtigen durch einen sogenannten Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu ist der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich. Die Steuerpflichtigen müssen also nicht beweisen, dass eine private Nutzung nicht stattgefunden hat. Erforderlich, aber auch vollkommen ausreichend, für den Gegenbeweis ist, dass von den Steuerpflichtigen ein Sachverhalt dargelegt und im Zweifelsfall nachgewiesen wird, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt.

Allzu einfach dürfen es sich die Steuerpflichtigen dabei allerdings nicht machen. Der Anscheinsbeweis wird im Regelfall nämlich noch nicht erschüttert, wenn der Kläger lediglich behauptet, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden. Zur Erschütterung des Anscheinsbeweises muss vielmehr auch dargelegt werden, dass im Privatvermögen ein weiteres Fahrzeug vorhanden ist, welches dem betrieblichen Firmenwagen in Status und Gebrauchswert vergleichbar ist.

Dabei ist jedoch weitergehend herauszustellen, dass es nicht nur darauf ankommt, dass im Privatvermögen ein entsprechendes Fahrzeug vorhanden ist. Vielmehr muss dieses Fahrzeug dem Unternehmer auch uneingeschränkt zur Nutzung zur Verfügung stehen. In diesem Zusammenhang hat das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 20.03.2019 unter dem Aktenzeichen 9 K 225/18 herausgearbeitet: Ein Steuerpflichtiger kann sich zur Erschütterung des Anscheinsbeweises nicht auf ein für private Fahrten zur Verfügung stehendes Fahrzeug berufen, wenn ihm dieses Fahrzeug beispielsweise aufgrund seiner Familienverhältnisse nicht ständig und uneingeschränkt zur Verfügung steht.

Demzufolge kann der Anscheinsbeweis für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs nicht unter Verweis auf ein in Status und Gebrauchswert vergleichbares Fahrzeug entkräftet werden, wenn auch der Ehegatte des Steuerpflichtigen (oder auch andere Familienangehörige, wie z. B. volljährige Kinder) das vergleichbare und für private Fahrten verfügbare Fahrzeug regelmäßig nutzen kann. Durch die regelmäßige Nutzung durch Familienangehörige wird der Unternehmer nämlich von der Nutzung ausgeschlossen, weshalb ihm das für private Fahrten gedachte Fahrzeug nicht uneingeschränkt zur Verfügung steht. Der Beweis des erstens Anscheins, der für eine Privatnutzung spricht, ist dann nicht erschüttert.

Wie komplex daher die Erschütterung des Beweises des ersten Anscheins für die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs ist, verdeutlicht der Sachverhalt des Streitfalls vor dem Niedersächsischen Finanzgericht. Im Urteilssachverhalt hatte der Kläger im Betriebsvermögen ein SUV. Im Privatvermögen befanden sich zudem ein in Status und Gebrauchswert vergleichbarer SUV und ein Kleinwagen. Ausweislich der Entscheidung des erstinstanzlichen Finanzgerichtes ist für den betrieblichen SUV leider die Privatnutzung zu unterstellen und dementsprechend eine Ein-Prozent-Regelung durchzuführen, weil der private SUV auch vom Ehegatten des Unternehmers genutzt wurde. Dementsprechend steht das Fahrzeug, welches dem Betriebsfahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar ist, dem Unternehmer nicht jederzeit und uneingeschränkt zur Verfügung. Der Kleinwagen im Privatvermögen konnte die Ein-Prozent-Regelung des Betriebsfahrzeuges nicht verhindern, weil er schlicht in Status und Gebrauchswert nicht mit dem Firmenwagen verglichen werden kann.

Hinweis: Für die Praxis ist daher durchaus Vorsicht geboten, ob tatsächlich und nicht zu vorschnell auf die Führung eines Fahrtenbuches verzichtet werden kann, weil im Privatvermögen ein in Status und Gebrauchswert vergleichbares Fahrzeug vorhanden ist. Vielmehr muss weiterhin geklärt werden, ob dieser Wagen auch durch Familienangehörige und andere ebenfalls genutzt werden kann. Ist dies der Fall, kann die Ein-Prozent-Regelung des Firmenwagens grundsätzlich nur noch durch die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches verhindert werden.

5. Für Arbeitnehmer: Aufwendungen für Hunde als Werbungskosten?

Als Werbungskosten können grundsätzlich sämtliche Aufwendungen steuermindernd berücksichtigt werden, wenn sie zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Insoweit spricht man von einem gewissen - der Aufwendungen mit

den erzielten oder zukünftig zu erzielenden Einnahmen. Aufgrund dieses Veranlassungszusammenhangs ist es auch möglich, dass durchaus exotische Aufwendungen als Werbungskosten steuermindernd berücksichtigt werden können, auch wenn man dies zunächst einmal nicht vermutet.

So auch in einem aktuellen Streitfall, der mittlerweile beim Bundesfinanzhof in München angekommen ist. Im Urteilssachverhalt geht es um eine Lehrerin, die privat einen sogenannten Therapiehund angeschafft hat. Dieser Therapiehund wird jedoch im Wesentlichen im schulischen Alltag eingesetzt, weshalb die Lehrerin entsprechende Kosten, die durch die Hundehaltung verursacht sind, steuermindernd als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend machen möchte.

Wie nicht anders zu erwarten, widersprach hier das Finanzamt und ließ sämtliche Hundekosten nicht zum steuermindernden Abzug zu. Glücklicherweise ließ sich jedoch die Lehrerin dadurch nicht einschüchtern und klagte gegen die den Werbungskostenabzug ablehnende Einspruchsentscheidung. Erfreulicherweise bekam sie mit Urteil vom 14.03.2019 durch das erstinstanzlich erkennende Finanzgericht Münster zumindest teilweise Recht.

Konkret entschied das Gericht unter dem Aktenzeichen 10 K 2852/18 E, dass die Lehrerin die Aufwendungen für den selbst angeschafften Therapiehund, dessen Einsatz durch die Schulkonferenz sogar beschlossen wurde und der damit integrativer Bestandteil des Unterrichts geworden ist, in Höhe des zeitlichen Anteils der beruflichen "Verwendung" des Hundes als Werbungskosten geltend machen kann.

Die Entscheidung der Münsteraner Richter ist deshalb so hervorzuheben, weil zuvor das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 14.09.2018 unter dem Aktenzeichen 1 K 2144/17 E eine negative Entscheidung hinsichtlich des Werbungskostenabzugs getroffen hat, wenn der fragliche Hund Privateigentum der Lehrerin ist.

An dieser Stelle urteilten die Düsseldorfer Richter nämlich: Ein im privaten Eigentum einer Lehrerin stehender Schulhund ist kein Arbeitsmittel, wenn er (anders als ein im Eigentum des Dienstherrn stehender Polizeihund) nicht nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Ganz ähnlich entschied auch bereits das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 12.03.2018 unter dem Aktenzeichen 5 K 2345/15. In dieser Entscheidung heißt es: Der Hund einer Lehrerin, der im Schulunterricht als sogenannter Schulhund eingesetzt wird, stellt kein Arbeitsmittel im Sinne des Werbungskostenabzugs dar.

Darüber hinaus erkannten die Düsseldorfer Richter jedoch auch, dass der berufliche Anteil der Nutzung des Schulhundes in Abgrenzung von der privaten Nutzung geschätzt werden kann, da die beiden Veranlassungsbeiträge nicht untrennbar ineinandergreifen.

Die Düsseldorfer Richter gingen sogar soweit, dass sie einen Werbungskostenabzug in Höhe von 50 % der angefallenen Kosten für sachgerecht halten, wenn weder eine überwiegend berufliche noch eine überwiegende private Nutzung des Hundes festgestellt werden kann.

Insgesamt gehen jedoch die Münsteraner Richter noch einen Schritt weiter, indem sie auch den im Privateigentum der Lehrerin stehenden Hund bzw. genauer gesagt die durch den Hund verursachten Aufwendungen zum (zumindest anteiligen) Werbungskostenabzug zulassen.

Aufgrund der beiden anderslautenden erstinstanzlichen Entscheidungen zur Thematik Hundekosten als Werbungskosten sah sich jedoch das Münsteraner Gericht gezwungen zur Fortbildung des Rechts bzw. zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu ermöglichen. Insoweit ließen die Richter des Finanzgerichts Münster die Revision zu, welche auch direkt eingelegt wurde.

Abschließend ist daher die Angelegenheit noch nicht geklärt, da nun auch noch der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 15/19 klären muss, ob Aufwendungen einer Lehrerin für ein privat angeschafften sogenannten Schulhund, der im Rahmen eines Schulhund-Konzepts an allen Schultagen (verstärkt in Inklusionsklassen) eingesetzt wird, anteilig Werbungskosten oder insgesamt nicht abziehbare Aufwendungen der privaten Lebensführung sind.

Tipp: Betroffenen hundehaltenden Lehrern wird daher an dieser Stelle zum Einspruch geraten, wenn der Hund tatsächlich im Rahmen eines entsprechenden Konzeptes beim Unterricht eingesetzt wird. Trotz der bisher differierenden Rechtsprechung stehen unseres Erachtens die Chancen nicht schlecht, dass zumindest ein nicht unerheblicher Teil der Aufwendungen zum Werbungskostenabzug zugelassen wird.

6. Für Immobilieneigentümer: Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

Wird eine Immobilie teilweise umsatzsteuerpflichtig und teilweise umsatzsteuerfrei vermietet, muss auch die Vorsteuer aus den Eingangsleistungen entsprechend aufgeteilt werden. Fraglich ist dabei in der Praxis regelmäßig, nach welchem Maßstab eine solche Aufteilung tatsächlich stattfinden soll.

Einmal käme der sogenannte Umsatzschlüssel in Betracht. Dabei würde man die umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen den umsatzsteuerfreien Mieteinnahmen gegenüberstellen und könnte die Vorsteuer dann im Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen vom Finanzamt erstattet bekommen. Dies erscheint in der wirtschaftlichen Betrachtung auch häufig sachgerecht, da es sich bei einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung häufig um eine Gewerbevermietung handelt, bei der regelmäßig ein höherer Quadratmeter-Mietpreis als bei Wohnraumvermietungen erwirtschaftet werden kann. Da insoweit die Einnahmen und damit auch die Umsatzsteuer höher ausfallen, erscheint es durchaus sinnvoll, dies auch für die Vorsteueraufteilung anzuwenden.

Tatsächlich sieht die Praxis jedoch leider anders aus, denn sowohl die Finanzverwaltung als auch die Rechtsprechung hoch bis zum Europäischen Gerichtshof sehen den sogenannten Flächenschlüssel als den grundsätzlich anzuwendenden Aufteilungsmaßstab an. So insbesondere auch das Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 09.06.2016 unter dem Aktenzeichen C-332/14.

Ganz genauso hat es seinerzeit bereits mit Entscheidung vom 10.08.2016 der Bundesfinanzhof in München gesehen. Auch die obersten deutschen Finanzrichter bestätigen den Flächenschlüssel als den grundlegenden und tatsächlich anzuwendenden Maßstab für die Vorsteueraufteilung.

So heißt es in der Entscheidung unter dem Aktenzeichen XI R 31/09: Bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes kann für den Vorsteuerabzug (im Gegensatz zu den Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung) nicht darauf abgestellt werden, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen. Vielmehr kommt es insoweit auf die prozentualen Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes an. Bei der Herstellung eines solchen Gebäudes ermöglicht der objektbezogene Flächenschlüssel regelmäßig eine sachgerechte und präzisere Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug, als der gesamtumsatzbezogene oder der objektbezogene Umsatzschlüssel.

Ob insoweit tatsächlich eine präzisere Methode im Flächenschlüssel zu sehen ist, darf bezweifelt werden, jedoch wird man sich in der Praxis (bis auf ganz wenige Ausnahmen) die Entscheidung schlicht gefallen lassen müssen.

Dies zeigt auch die aktuelle Nachfolgeentscheidung des Finanzgerichtes Düsseldorf. Hierin stellen die erstinstanzlichen Richter nicht nur klar, dass für die Aufteilung und Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus der Herstellung und Unterhaltung eines durch Ladenlokale im gewerblich genutzten Erdgeschoss und umsatzsteuerfrei vermietete Wohnungen in den Obergeschossen gemischt genutzten Gebäudes der Flächenschlüssel zugrunde zu legen ist. Soweit der Grundsatz, der wahrscheinlich in einer Vielzahl der praktischen Fälle angewendet werden muss.

Etwas anderes gilt nämlich nur dann, wenn die Unterschiede in Bauart und Ausstattung, wie beispielsweise Raumhöhe, Heizungsanlage, Fenster, Sanitärausstattung, Oberböden oder sonstigen Eingangsleistungen dazu führen, dass die Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Anwendung des Umsatzsteuerschlüssels zu einem präziseren Ergebnis führt.

Tatsächlich lassen die Düsseldorfer Richter damit die Tür für den Umsatzsteuerschlüssel einen Spalt weit auf – wenn auch nur einen ganz schmalen. Tatsächlich sind die Hürden, in der Praxis den Umsatzschlüssel auch wirklich anwenden zu dürfen, extrem hoch.

Insoweit erklären auch schon die Düsseldorfer Richter in ihrer Entscheidung vom 20.07.2018 unter dem Aktenzeichen 1 K 2798/16, dass die Feststellungslast für derartige erhebliche Unterschiede beim Steuerpflichtigen liegt. Mit anderen Worten: Kann der Steuerpflichtige nicht gewichtige Argumente dafür aufbringen, dass jenseits des Grundsatzes doch der Umsatzsteuerschlüssel zur Anwendung kommen sollte, weil dadurch definitiv präzisere Ergebnisse erzielt werden können, wird es beim Grundsatz, sprich beim Flächenschlüssel für die Vorsteueraufteilung, bleiben.

Hinweis: Wie konkret bei der Anwendung des Flächenschlüssels vorzugehen, ist erläutert das Finanzgericht Düsseldorf in seiner oben genannten Entscheidung direkt mit. Insoweit bestimmen sich die zu berücksichtigenden Flächen ohne Berücksichtigung des Treppenhauses, der Keller und der Tiefgarage nach der Wohnfläche der Wohnungen und der Nutzfläche der Ladenlokale.

7. Für Erblasser und Vermächtnisnehmer: Grunderwerbsteuer auf das Kaufrechtsvermächtnis?

Das Bürgerliche Gesetzbuch (BGB) definiert in § 2174 BGB einen Vermächtnisanspruch wie folgt: Durch das Vermächtnis wird für den Bedachten (also den Vermächtnisnehmer) das Recht begründet, von dem Beschwerten (also dem Erben, der das Vermächtnis erfüllen muss) die Leistung des vermachten Gegenstands zu fordern. Unter einem Kaufrechtsvermächtnis versteht man ein Vermächtnis, welches das Recht beinhaltet, ein bestimmtes zum Nachlass gehörendes Grundstück vom Erben zu einem bestimmten Preis zu erwerben.

Strittig war nun im vorliegenden Fall, ob dieses Kaufrechtsvermächtnis der Grunderwerbsteuer unterliegt. Vereinfacht gesagt muss geklärt werden, ob der Erwerb der Immobilie durch den Vermächtnisnehmer vom Erben in der Grunderwerbsteuer besteuert werden kann. Gegen die Besteuerung bei der Grunderwerbsteuer könnten die allgemeinen Ausnahmen von der Grunderwerbsteuer sprechen. So ist in § 3 Nummer 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) geregelt, dass der Grundstückserwerb von Todes wegen im Sinne des Erbschaftssteuer- und Schenkungsteuergesetzes von der Grunderwerbsteuer befreit ist.

Trotz dieser Befreiung der Grunderwerbsteuer entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.01.2019 unter dem Aktenzeichen II R 7/16: Erwirbt der Bedachte durch Vermächtnis das Recht, von dem Beschwerten den Abschluss eines Kaufvertrages über ein zum Nachlass gehörendes Grundstück zu fordern, unterliegt der Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer. Die Steuerbefreiung nach den Bestimmungen für den Erwerb von Todes wegen scheidet hingegen aus, weil im vorliegenden Sachverhalt der Rechtsgrund des Übereignungsanspruchs der Kaufvertrag ist und nicht das Vermächtnis.

Diese Unterscheidung kann im Praxisfall sehr marginal sein, wenngleich sie doch enorm weitreichend ist, insbesondere was die steuerlichen Auswirkungen betrifft. Zum besseren Verständnis sei daher ein Blick in den Sachverhalt des Streitfalls geworfen: Die Schwester des Klägers erwarb als Alleinerbin nach dem Tod des Vaters unter anderem eine Eigentumswohnung und wurde als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen. Zugunsten des Klägers hatte der Vater folgendes Vermächtnis angeordnet: "Ich vermache meinem Sohn ein Ankaufsrecht an meiner Eigentumswohnung im Haus M. Der Ankaufspreis entspricht dem Verkehrswert der Eigentumswohnung zum Zeitpunkt der Ausübung des Ankaufsrechts."

Entsprechend des vorstehenden Vermächtnisses erwarb der Kläger die Eigentumswohnung mit Notarvertrag zu dem seinerzeit aktuellen Verkehrswert. Auf den Kaufpreis setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer fest und wurde darin schließlich vom Bundesfinanzhof in der oben bereits zitierten Entscheidung bestätigt. Ob jedoch Grunderwerbsteuer anfällt oder nicht ist, wie gesagt, von marginalen Details abhängig. So kommt es darauf an, ob der Vermächtnisnehmer über das Vermächtnis ein Kaufrecht erworben hat oder durch das Vermächtnis unmittelbar das Recht erhält, die Übertragung der Immobilie zu fordern.

Wird durch Vermächtnis ein Kaufrecht erworben, kann der Grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgang zum einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Kaufvertrag sein, durch den der vermachte Anspruch erfüllt wird. Zum anderen kann der Steuertatbestand durch die Auflassung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG erfüllt werden, wenn das Vermächtnis

dem Bedachten direkt einen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks einräumt. Diese Unterscheidungen führen in der Praxis bei der Grunderwerbsteuer jedoch zu vollkommen unterschiedlichen Ergebnissen.

Wird durch Vermächtnis dem Bedachten ein Anspruch auf Abschluss eines Kaufvertrags über ein zum Nachlass gehörendes Grundstück eingeräumt (also ein Kaufrechtsvermächtnis), ist der der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsvorgang der Kaufvertrag, mit dem dieser Anspruch erfüllt wird. Vermachter Gegenstand ist in einem solchen Fall der schuldrechtliche Anspruch, den Abschluss eines Kaufvertrags über das Grundstück zu fordern. Erst durch den Abschluss des Kaufvertrags wird der Anspruch auf Übereignung des Grundstücks begründet. Dieser unterliegt dann leider dem Grunde nach der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.

Anders verhält es sich, wenn der Bedachte durch Vermächtnis das Recht erhält, unmittelbar die Übertragung eines bestimmten Grundstücks (eventuell gegen Zahlung eines Kaufpreises) aus dem Nachlass zu fordern. In diesem Fall begründet das Vermächtnis selbst einen Übereignungsanspruch. Ist dieses Recht an eine spätere Ausübungserklärung des Bedachten geknüpft, besteht es in einem aufschiebend bedingten Auflassungsanspruch.

Ob ein vermachtes Kaufrecht an einem Grundstück in einem Recht auf Abschluss eines Kaufvertrags oder in einem gegebenenfalls aufschiebend bedingten Auflassungsanspruch besteht, ist durch Auslegung des Vermächtnisses zu ermitteln. Auch dies hat der Bundesfinanzhof in seiner oben bereits zitierten Entscheidung angeordnet.

Tipp: Insbesondere weil die Unterscheidung sehr marginal ist, sollte der Erblasser sich hier am besten in Zusammenarbeit mit Erben und Vermächtnisnehmer schon bei der Abfassung des Testamentes juristischen Rat einholen, damit es insoweit bei der (sicherlich nicht zu vernachlässigenden Grunderwerbsteuer) später kein böses Erwachen gibt.

8. Für Vermieter: Die neue Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

Die steuerliche Förderung für den Mietwohnungsneubau durch eine neu eingeführte Sonderabschreibung kommt nun doch. Bereits im Dezember 2018 hatte der Bundestag eine entsprechende Gesetzesinitiative verabschiedet, allerdings ist diese im Bundesrat hängen geblieben bzw. von diesem abgesetzt worden. Mit Beschluss vom 28.6.2019 hat der Bundesrat die steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus nun jedoch dennoch überraschend beschlossen, obwohl es zuvor so aussah, als wenn das Gesetzesvorhaben nicht weiter verfolgt werden würde.

Geschaffen wird nun jedoch ein neuer § 7 b des Einkommensteuergesetzes (EStG). Darin ist eine Sonderabschreibung geregelt, wonach der Vermieter neben der regulären linearen Absetzung für Abnutzung (AfA) im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren bis zu jährlich 5 % zusätzlich als Sonderabschreibung steuermindernd geltend machen kann.

Voraussetzung dafür ist zum einen, dass neuer, bisher nicht vorhandener Wohnraum geschaffen wird. Dies ist der Fall, wenn durch Baumaßnahmen aufgrund eines nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neuer, bisher nicht vorhandener Wohnraum in einem Gebäude geschaffen wird, der für die entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken geeignet ist.

Darüber hinaus sind jedoch noch weitere Voraussetzungen mit Blick auf eine Obergrenze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorhanden. So dürfen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen, damit man überhaupt noch in den Genuss der neu geschaffenen Sonderabschreibung kommen kann. Sofern daher höhere Kosten vorliegen, ist die neue Sonderabschreibung bereits tabu.

Selbst wenn jedoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unterhalb von 3.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche liegen, ist dies noch nicht die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung. Die Bemessungsgrundlage wird nämlich auf maximal 2.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche begrenzt.

Dies bedeutet: Wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten maximal 3.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche betragen, kann die Sonderabschreibung auf insgesamt 2.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche in Anspruch genommen werden. Befinden sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unterhalb von 2.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche, können die tatsächlich angefallenen Kosten als Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung erhalten.

Außerdem ist die Sonderabschreibung an die Dauer des Verwendungszwecks gebunden. So muss die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Es muss also mindestens zehn Jahre lang vermietet werden.

Wohnungen, wie insbesondere Ferienwohnungen, die nur zur vorübergehenden Beherbergung genutzt werden, sind per se von der Sonderabschreibung ausgeschlossen.

Bei gemischt genutzten Immobilien, also solchen, die sowohl betrieblich oder beruflich als auch privat zu Wohnzwecken genutzt werden, kommt es drauf an, welcher Zweck der Wohnungsnutzung überwiegt. Das häusliche Arbeitszimmer soll jedoch aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich als ein zu Wohnzwecken genutzter Raum behandelt werden können.

Hinweis: Besonders hervorzuheben ist abschließend, dass die Gewährung der neuen Sonderabschreibung nicht auf Wohnungen im Inland begrenzt ist. Insbesondere aus unionsrechtlichen Erwägungen kann die Sonderabschreibung nämlich auch für Immobilien in anderen Staaten der Europäischen Union sowie in Staaten außerhalb der EU, mit denen Amtshilfeübereinkommen bestehen, steuermindernd angesetzt werden, wenn die aus der Vermietung dieser Wohnung erzielten Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden.

9. Für nahestehende Person: Abgeltungssteuer bei Darlehen möglich

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen grundsätzlich der Abgeltungssteuer in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlags und im individuellen Fall eventuell zusätzlich der Kirchensteuer. Insoweit werden insbesondere bei Besserverdienenden Einkünfte aus Kapitalvermögen geringer besteuert als die übrigen Einkünfte, die zum persönlichen Steuersatz herangezogen werden. Tatsächlich ist nämlich insbesondere bei Besserverdienenden regelmäßig ein persönlicher Steuersatz von (weit) jenseits der 25 % gegeben.

Insoweit kann ein Steuervorteil dadurch generiert werden, dass im Familienverbund Darlehen hingegeben werden, die der Darlehensnehmer für berufliche Zwecke einsetzt und so die Schuldzinsen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zum persönlichen Steuersatz steuermindernd ansetzen kann.

Für solche Fälle hat der Gesetzgeber seinerzeit die Regelung in § 32 d Abs. 2 Nummer 1 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes (EStG) geschaffen. Danach soll die Abgeltungssteuer keine Anwendung finden, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind und soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und das Werbungskostenabzugsverbot für Einkünfte aus Kapitalvermögen keine Anwendung findet.

Tatsächlich kann jedoch aufgrund einschlägiger Rechtsprechung seitens der erstinstanzlichen Finanzgerichte und auch seitens des Bundesfinanzhofs dies nicht so allgemeinverbindlich stehen gelassen werden.

So hat ganz aktuell das Finanzgericht Münster mit Entscheidung vom 28.02.2019 unter dem Aktenzeichen 3 K 2574/18 E entschieden: Ein Näheverhältnis im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) EStG liegt nur dann vor, wenn die Person auf den Steuerpflichtigen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf diese Person beherrschenden Einfluss ausüben kann oder eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die nahestehende Person einen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Diese vom Bundesfinanzhof aufgestellten Grundsätze zum Näheverhältnis im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) EStG bei Kapitalgesellschaften finden auf Personengesellschaften entsprechende Anwendung.

Der Bundesfinanzhof orientiert sich bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals der nahestehenden Person an der Gesetzesbegründung. Danach liegt nämlich ein Näheverhältnis nur dann vor, wenn ein entsprechender beherrschender Einfluss, wie oben bereits durch das Finanzgericht Münster ausführlich beschrieben, vorliegt.

In diesem Sinne hat bereits der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.04.2014 unter dem Aktenzeichen VIII R 44/13 klargestellt: Die Privilegierung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, die lediglich in Höhe von 25 % mit der Abgeltungssteuer besteuert

werden, ist gegenüber anderen progressiv besteuerten Einkunftsarten verfassungsgemäß.

Die Anwendung der Abgeltungssteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen ist nicht schon deshalb entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 32 d Abs. 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a EStG ausgeschlossen, weil Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge Angehörige sind. Diese einschränkende Auslegung des Ausschlusstatbestandes entspricht nicht dem Willen des Gesetzgebers, sondern ist nach Auffassung der obersten Finanzrichter der Republik auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten.

Daher entschied der Bundesfinanzhof seinerzeit: Gewährt der Steuerpflichtige seiner Ehefrau und seinen Abkömmlingen ein Darlehen zur Anschaffung einer Immobilie, die von diesen in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts an fremde Dritte vermietet wird, und ist der Darlehensbetrag nach dem Maßstab des Fremdvergleichs der Besteuerung zugrunde zu legen, kann nicht bereits aufgrund des Fehlens einer Besicherung oder der Regelung über eine Vorfälligkeitsentschädigung auf eine missbräuchliche Ausnutzung des Abgeltungssteuersatzes geschlossen werden. Dies gilt auch dann, wenn aufgrund des Steuersatzgefälles bei dem Gläubiger und dem Schuldner der Kapitalerträge ein sogenannter Gesamtbelastungsvorteil entsteht.

Insbesondere unter Ehegatten kann dieser sogenannte Gesamtbelastungsvorteil dabei wie eine Gelddruckmaschine wirken. Werden nämlich die Eheleute aufgrund der Zusammenveranlagung in einer Einkommensteuererklärung besteuert, kann trotzdem der Schuldner-Ehegatte die gezahlten Schuldzinsen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zum persönlichen Steuersatz (jenseits von 25 %) steuermindernd abziehen, während der Gläubiger die entsprechenden Einnahmen aus den Zinsen nur mit 25 % Abgeltungssteuer der Besteuerung unterwerfen muss. Die Differenz ist der "Gewinn" aus der Gestaltung.

Mittlerweile hat auch die Finanzverwaltung durch Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 18.01.2016 die in der Rechtsprechung entwickelte Definition der nahestehenden Person übernommen. Danach ist ein entsprechendes Näheverhältnis nur bei einem Beherrschungsverhältnis anzunehmen.

Ein solches schädliches Beherrschungsverhältnis ist gegeben, wenn der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt. Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit oder ansonsten abgeleitetes persönliches Interesse reicht dagegen nicht aus, da ein derartiges Verständnis zu einer mit dem Grundgesetz unvereinbaren Diskriminierung der Familie führen würde.

Lediglich wenn unabhängig von der ehelichen Lebensgemeinschaft Beweisanzeichen dafür vorliegen, die für die Annahme gleichgerichteter wirtschaftlicher Interessen sprechen, kann ein Näheverhältnis zu bejahen sein, wie der Bundesfinanzhof bereits in seiner Entscheidung vom 28.01.2015 unter dem Aktenzeichen VIII R 8/14 herausgearbeitet hat.

An dieser Stelle hat der Bundesfinanzhof nämlich entschieden: Gewährt der Steuerpflichtige seinem Ehegatten ein Darlehen zur Anschaffung einer fremdvermieteten Immobilie und erzielt hieraus Kapitalerträge, ist die Anwendung der Abgeltungssteuer für die Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige auf den von ihm finanziell abhängigen Ehegatten bei der Gewährung des Darlehens einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Insoweit verstößt der Ausschluss des

Abgeltungssteuersatzes nämlich nicht gegen das Grundgesetz, da er nicht an das persönliche Näheverhältnis der Ehegatten anknüpft, sondern auf der finanziellen Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber beruht.

In der Praxis dürfte ein solches Abhängigkeitsverhältnis jedoch eher die Ausnahme sein. Insbesondere wenn sich der Sachverhalt noch im Vorhinein gestalten lässt, kann ein solches Abhängigkeitsverhältnis auch verhindert werden. Insoweit sollte in entsprechenden Fällen versucht werden, einen Gesamtbelastungsvorteil zu erreichen. Immerhin ist dieses bares Geld wert.

Hinweis: Gegen die erstinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichtes Münster aus dem Februar 2019 ist noch die Revision beim Bundesfinanzhof in München unter dem Aktenzeichen VIII R 12/19 anhängig. Hintergrund ist hier jedoch nicht die grundsätzliche Gestaltung, welche oben beschrieben wurde. Vielmehr hatten die Eheleute zunächst eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, welche sie schließlich in eine Stiftung eingebracht haben und insoweit ab Einbringung in die Stiftung für hingegebene Darlehen bzw. die daraus erhaltenen Zinsen die Abgeltungssteuer forderten. Insoweit muss der Bundesfinanzhof klären, ob Zinsen aus Forderungen gegenüber einer Personengesellschaft dem Abgeltungssteuersatz unterliegen, wenn die verheirateten Forderungsinhaber ihre Beteiligungen an der Personengesellschaft auf eine von ihnen errichtete Familienstiftung übertragen haben.

Nach wie vor sei dabei darauf hingewiesen, dass die Entscheidung des Bundesfinanzhofs auf die grundsätzliche Gestaltung dabei jedoch keinen Einfluss nehmen dürfte.

10. Für Arbeitnehmer: Ermäßigte Besteuerung von Überstundenvergütungen für mehrere Jahre

Das Finanzgericht Münster hatte über einen Sachverhalt zu entscheiden, bei dem ein Arbeitnehmer über mehrere Jahre hin Überstunden angesammelt hatte. Schließlich endete jedoch das Arbeitsverhältnis, und im Rahmen des Aufhebungsvertrages für das Arbeitsverhältnis wurde vereinbart, dass die vom Arbeitnehmer erbrachten und bislang nicht ausgezahlten Überstunden mit einem konkret bestimmten Betrag vergütet werden sollten.

Exakt diesen Betrag wollte der Kläger als außerordentliche Einkünfte ermäßigt im Sinne der sogenannten Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) besteuert wissen. Insoweit können nämlich außerordentliche Einkünfte, worunter insbesondere auch Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten gehören, ermäßigt besteuert werden. Schon ausweislich der gesetzlichen Definition liegen Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten vor, soweit sich die Tätigkeit über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und ein Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Dies war im Urteils Sachverhalt gegeben, da die bisher nicht ausgezahlten Überstunden sich auf insgesamt drei Jahre verteilten.

Dennoch genehmigte das Finanzamt die ermäßigte Besteuerung für die ausgezahlten Überstundenvergütungen als außerordentliche Einkünfte nicht. Das Finanzamt unterwarf die Überstundenvergütung im Einkommensteuerbescheid des Klägers vielmehr dem Regelsteuersatz. Dagegen wehrte sich der Arbeitnehmer mittels Klage beim Finanzgericht Münster.

Der dritte Senat des Finanzgerichtes Münster konnte die Auffassung des Finanzamtes jedoch auch nicht nachvollziehen und ist der Argumentation des Klägers, dass insoweit hinsichtlich der Überstundenvergütung außerordentliche Einkünfte vorliegen, gefolgt und hat der Klage stattgegeben. Zur weiteren Begründung führt der dritte Senat des Finanzgerichts Münster aus: Die Überstundenvergütung, die der Kläger für mehrere Jahre erhalten habe, sei definitiv (wie auch vom klagenden Arbeitnehmer beantragt) eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit. Eine Überstundenvergütung könne steuerlich nicht anders behandelt werden als eine Nachzahlung von Lohn für die reguläre Arbeitsleistung. Zudem sei die Vergütung dem Kläger auch zusammengeballt zugeflossen, was nach dem Zweck der ermäßigten Besteuerung auch als Voraussetzungen gegeben sein muss.

Insoweit lautet das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.05.2019 unter dem Aktenzeichen 3 K 1007/18 E: Auf eine Überstundenvergütung, die aufgrund eines Aufhebungsvertrages für mehrere zurückliegende Jahre in einer Summe ausbezahlt wird, ist der ermäßigte Steuersatz für außerordentliche Einkünfte anwendbar.

Hinweis: Das erstinstanzliche Finanzgericht Münster hat die Revision zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen. Dies war deshalb notwendig, da mit Urteil vom 02.07.2002 das Finanzgericht Hamburg unter dem Aktenzeichen II 83/01 vor mittlerweile mehr als 17 Jahren entschieden hatte: Werden rückständige Abgeltung von Überstunden, die in mehreren Jahren geleistet wurden, in einer Summe nachgezahlt, liegt keine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit im Sinne der außerordentlichen Einkünfte vor. Da weiterhin der Bundesfinanzhof zu der Frage, ob Zahlungen für geleistete Mehrarbeit tarifbegünstigt sein können, bisher nicht ausdrücklich entschieden hat, hatte das erstinstanzliche Gericht keine andere Wahl, als die Revision zuzulassen.

Aktuell ist nicht bekannt, ob die Finanzverwaltung tatsächlich die Revision eingelegt hat. Unseres Erachtens ist es jedoch wahrscheinlich, dass der Bundesfinanzhof in der Überstundenvergütung für mehrere Jahre ebenfalls tarifbegünstigte außerordentliche Einkünfte erkennen würde. Insoweit wäre eine abschließende höchstrichterliche Klärung sicherlich wünschenswert, da entsprechende Sachverhalte in der Praxis tatsächlich keine Einzelfälle sind. Bis es soweit ist, muss jedoch im Streitfall mit dem Finanzamt auf das positive Urteil des Finanzgerichts Münster verwiesen werden.

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.