

DR. SCHÄFER GMBH - WPG/StBG, Hugo-Eckener-Str. 7, 63303 Dreieich

Mandanten- und Interessenten-  
Rundschreiben  
für Monat Juli 2023

Dreieich, den 1. Juli 2023

Betr: Wir informieren

**„Zielgerichtet – Flexibel – Sicher“**

Sehr geehrte Damen und Herren,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Mit unserem monatlichen Informationsdienst halten wir Sie – wie gewohnt – bezüglich der aus unserer Sicht wichtigsten Neuerungen und Entscheidungen auf dem Laufenden.

Der Brief soll gleichzeitig Anlass sein, bestehende Sachverhalte nochmals zu überprüfen.

Weitergehende Informationen entnehmen Sie bitte unserer Homepage unter [www.dsg-wp-stb.eu](http://www.dsg-wp-stb.eu).

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

## **Inhalt**

### **Arbeitsrecht**

1. Warum Leiharbeitnehmer keinen Anspruch auf "Equal Pay" haben

### **GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer**

1. Verzicht auf eine angemessene Verzinsung als verdeckte Gewinnausschüttung?
2. Verzicht auf Kompensationszahlungen als verdeckte Einlage
3. Wann ist das Selbsthilferecht eines GmbH-Gesellschafters "verbraucht"?

### **Kapitalanlage und Versicherung**

1. Welche Einkunftsart liegt bei einem Entgelt für die Zurverfügungstellung von Sicherheiten vor?
2. Wie werden Verluste aus stillen Beteiligungen an einer Schiffs-KG berücksichtigt?

### **Land- und Forstwirtschaft**

1. Ersatzaufforstung: Warum keine Durchschnittssatzbesteuerung infrage kommt

### **Lohn und Gehalt**

1. Firmenwagen: Wann der Anscheinsbeweis für private Nutzung spricht

### **Private Immobilienbesitzer**

1. Erwerb von zahlreichen Grundstücken: Einkunftserzielungsabsicht ist objektbezogen zu prüfen
2. Müssen Detektivkosten zur Prüfung des Eigenbedarfs erstattet werden?
3. Schäden durch Baumwurzeln: Wann gibt es Geldersatz?

### **Steuerrecht Arbeitnehmer**

1. Ermäßigte Besteuerung einer Abfindung auch bei mehreren Teilleistungen?
2. Gleichzeitiger Bezug von Altersversorgung und Gehalt durch GmbH-Geschäftsführer: verdeckte Gewinnausschüttung?
3. Tätigkeit in verschiedenen Hafenbetrieben: Liegt ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet vor?

### **Steuerrecht Privatvermögen**

1. Stellt eine Opferrente einen Bezug eines behinderten volljährigen Kindes dar?
2. Zum Selbstunterhalt eines behinderten Kindes beim Bezug einer Rente

### **Steuerrecht Unternehmer**

1. Ausgangskontrolle von fristwährenden Schriftsätzen: Steuerberater hat Organisationspflicht
2. Betriebsveräußerung und Anforderungen an den Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit
3. "Dinner-Shows" mit Menü und Unterhaltung: Welcher Umsatzsteuersatz gilt?
4. Ermäßigter Steuersatz bei Betriebsveräußerung: Kann der Antrag zurückgenommen werden?
5. Gilt für Werbelebensmittel der ermäßigte Umsatzsteuersatz?

### **Vereine**

1. Erziehungsfachstelle: Gilt die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 11 EStG?

## Arbeitsrecht

### 1. Warum Leiharbeiter keinen Anspruch auf "Equal Pay" haben

**Tarifverträge können wirksam eine Abweichung vom Grundsatz des "Equal Pay" zu Ungunsten der Leiharbeiter vorsehen. Voraussetzung ist allerdings, dass die Abweichung die "Achtung des Gesamtschutzes der Leiharbeiter" berücksichtigt.**

#### Hintergrund

Die Klägerin des Verfahrens war bei der beklagten Leiharbeitsfirma als Leiharbeiterin nach § 14 Abs. 2 TzBfG befristet in Teilzeit beschäftigt. Im streitgegenständlichen Zeitraum von Januar bis April 2017 wurde sie als Kommissioniererin an ein Einzelhandelsunternehmen überlassen. Nach ihrem Vortrag erhielten vergleichbare Stammarbeiter des Einzelhandelsunternehmens einen um mehr als 4 EUR höheren Stundenlohn.

Das beklagte Leiharbeitsunternehmen begründete den niedrigeren Stundenlohn der Klägerin von zuletzt 9,23 EUR brutto pro Stunde mit dem zwischen der Gewerkschaft ver.di und dem Interessenverband Deutscher Zeitarbeitsunternehmen iGZ geschlossenen Tarifvertrag, der eine solche Abweichung befristet zulasse.

Die Klägerin machte geltend, dass die entsprechende tarifvertragliche Regelung unwirksam sei, da sie gegen den Gleichstellungsgrundsatz des § 8 Abs. 1 AÜG verstoße. Sie sei auch nicht mit dem in Art. 5 Abs. 3 der EU-Leiharbeitsrichtlinie verankerten Grundsatz der Beachtung des Gesamtschutzes der Leiharbeiter vereinbar.

#### Entscheidung

Dies sahen sowohl das BAG als auch die Vorinstanzen anders. Allerdings hatte das BAG vor seiner Entscheidung dem EuGH die Frage vorgelegt, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen eine rechtliche Schlechterstellung von Leiharbeitnehmern mit Art. 5 Abs. 3 der Leiharbeitsrichtlinie 2008/104/EG vereinbar ist. Nach Art. 5 Abs. 3 der Leiharbeitsrichtlinie 2008/104/EG ist bei Abweichungen vom Gleichbehandlungsgrundsatz in Tarifverträgen "die Achtung des Gesamtschutzes von Leiharbeitnehmern" in Bezug auf die Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen zu gewährleisten.

Der EuGH hatte die Frage dahingehend beantwortet, dass die Achtung des Gesamtschutzes der Leiharbeiter im Sinne der EU-Richtlinie gewährleistet ist, wenn deren Ungleichbehandlung durch Ausgleichsvorteile auf der anderen Seite neutralisiert wird. Ein

solcher Ausgleichsvorteil kann nach der Entscheidung des EuGH bei Leiharbeitsverhältnissen u. a. die Gewährung eines Anspruchs auf Entgeltfortzahlung in verleihfreien Zeiten sein.

Die vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen für eine Ungleichbehandlung sah das BAG im vorliegenden Fall als erfüllt an. Nach der Entscheidung des EuGH sei insbesondere die Regelung des § 8 AÜG nicht zu beanstanden. Nach dem in § 8 Abs. 1 AÜG normierten Gleichstellungsgrundsatz ist der Verleiher grundsätzlich verpflichtet, dem Leiharbeitnehmer für die Zeit der Überlassung an den Entleiher die im Wesentlichen gleichen Arbeitsbedingungen einschließlich des Arbeitsentgelts zu gewähren, die im Betrieb des Entleihers für einen vergleichbaren Arbeitnehmer des Entleihers gelten. § 8 Abs. 2 AÜG lässt Abweichungen durch Tarifvertrag zu, wenn die Mindestlohnbestimmungen eingehalten werden.

Das BAG stellte klar, dass das deutsche Recht grundsätzlich verleihfreie Zeiten insbesondere für Leiharbeitnehmer, die nicht ausschließlich für einen bestimmten Einsatz eingestellt werden, vorsieht. Der von iGZ und ver.di ausgehandelte Tarifvertrag garantiere für diese verleihfreien Zeiten die Fortzahlung des Arbeitsentgelts und gewähre den Leiharbeitnehmern damit den vom EuGH geforderten Ausgleichsvorteil.

Darüber hinaus sah das BAG den Grundsatz der Achtung des Gesamtschutzes von Leiharbeitnehmern durch diverse gesetzliche Regelungen in Deutschland gewährleistet:

§ 11 Abs. 4 Satz 2 AÜG stelle sicher, dass das Wirtschafts- und Betriebsrisiko für verleihfreie Zeiten uneingeschränkt beim Verleiher liegt.

Der Anspruch auf Annahmeverzugsvergütung nach § 615 Satz 1 BGB sei im Leiharbeitsverhältnis - anders als sonst – gem. § 11 Abs. 4 Satz 2 AÜG nicht abdingbar.

In Deutschland dürften die tarifliche Vergütung von Leiharbeitnehmern die staatlich festgesetzten Lohnuntergrenzen bzw. den gesetzlichen Mindestlohn nicht unterschreiten.

Darüber hinaus sei eine Abweichung vom Gleichstellungsgrundsatz gem. § 8 Abs. 4 Satz 1 AÜG nur während der ersten 9 Monate eines Leiharbeitsverhältnisses erlaubt.

## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Verzicht auf eine angemessene Verzinsung als verdeckte Gewinnausschüttung?

**Der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung einer auf einem Gesellschafterverrechnungskonto verbuchten Darlehensforderung einer GmbH kann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen.**

#### Hintergrund

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. 60 % der GmbH-Anteile hält A, der auch Geschäftsführer der Klägerin ist. Nach § 14 des Gesellschaftsvertrags ist ein ausgeschlossener Gesellschafter zur Abtretung seines Geschäftsanteils gegen Entgelt verpflichtet. Das Finanzamt wertete die nicht angemessene Verzinsung einer auf einem Verrechnungskonto ausgewiesenen Forderung der Klägerin gegenüber ihrem Gesellschafter in den Streitjahren 2014 und 2015 als verdeckte Gewinnausschüttung in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung. Das FG hat auf einen einkommens- und gewerbeertragserhöhenden Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung "dem Grunde nach" erkannt.

#### Entscheidung

Gegen diese Bewertung des FG hat der BFH aus revisionsrichterlicher Sicht nichts einzuwenden.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist i. d. R. anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte ("Fremdvergleich"). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.

Das FG ist im Urteilsfall zu Recht davon ausgegangen, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag. Das Verrechnungskonto, das einen Saldo zugunsten der

Klägerin aufwies, war in den Streitjahren unverzinst geblieben. Aus Sicht der darlehensgebenden GmbH ist daher von einer verhinderten Vermögensmehrung auszugehen, ungeachtet des Umstands, dass in den Streitjahren ein Niedrigzinsniveau herrschte und im Falle der Geldanlage bei Banken sogar "Strafzinsen" (Verwahrentgelte) drohten. Der bankübliche Habenzins, der tatsächlich in den Streitjahren nahezu bei Null lag, ist nicht der alleinige Maßstab für die Fremdvergleichsprüfung. Die Tatsache, dass die GmbH keine Bankgeschäfte betreibt und deshalb auch nicht den damit verbundenen ("einzupreisenden" banküblichen) Aufwand hat, führt nicht dazu, dass der Sollzinssatz als Fremdvergleichsmaßstab ausschiede und sich die Schätzung allein am Habenzinssatz zu orientieren hätte. Vielmehr ist dann grundsätzlich nicht allein auf den banküblichen Sollzinssatz abzustellen, sondern ein darunter liegender – also ein sich zwischen Haben- und Sollzinssatz bewegendender – Zinssatz heranzuziehen.

Im Übrigen spricht für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung auch der Umstand, dass der Senat in dem nicht vergüteten Entzug von Liquidität zu Lasten der Kapitalgesellschaft regelmäßig eine vGA angenommen hat. Denn es ist zwischen fremden Dritten grundsätzlich nicht vorstellbar, dass Kapital und die damit verbundene Nutzungsmöglichkeit (Ertragschance) unentgeltlich und – wie im Streitfall – ohne Sicherheiten zur Verfügung gestellt wird. Außerdem nimmt der Entzug von Liquidität der das Kapital überlassenden Gesellschaft zumindest die Möglichkeit, mit der eigenen Geschäftstätigkeit eine Eigenkapitalverzinsung herbeizuführen.

Der erkennende Senat hat für Fälle, in denen eine Gesellschaft für den bei ihr angestellten Gesellschafter ein unangemessen verzinstes Verrechnungskonto führt, zur Bemessung des angemessenen Zinssatzes den schlagwortartig als "Margenteilungsgrundsatz" bezeichneten Erfahrungssatz als sachgerecht anerkannt. Sind hiernach keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar, ist es nicht zu beanstanden, wenn davon ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen. An diesem Grundsatz hat sich das FG im Urteilsfall ohne Rechtsfehler orientiert.

## **2. Verzicht auf Kompensationszahlungen als verdeckte Einlage**

**Werden durch Wertpapierdarlehen zwischen einer Mutter- und ihrer Tochtergesellschaft Ansprüche auf bereits aufgelaufene Zinsen aus den überlassenen verzinslichen Wertpapieren auf die Tochtergesellschaft übertragen und dabei auf die Vereinbarung von Kompensationszahlungen verzichtet, liegt darin eine verdeckte Einlage.**

**Hintergrund**

A ist die Konzernmutter des A-Konzerns. Sie war zu 100 % an der AB GmbH beteiligt. Die Geschäftstätigkeit der GmbH wurde zum 31.12.2009 eingestellt. Sie verfügte über erhebliche Verlustvorträge, während die A erhebliche operative Gewinne erzielte.

Um die Verluste der GmbH "nutzbar" zu machen, schloss die A zunächst mit der G-Bank Wertpapierpensionsgeschäfte und sodann über dieselben Wertpapiere mit der GmbH Wertpapierdarlehensgeschäfte ab.

G übertrug festverzinsliche Wertpapiere aufgrund eines Wertpapierpensionsgeschäfts auf A. Da die Zinsen G zustehen sollten, hatte A entsprechende Kompensationszahlungen an G erbracht und diese erfolgswirksam erfasst. Anschließend übertrug A die Wertpapiere aufgrund eines Wertpapierdarlehensgeschäfts auf die GmbH. Die Zinsen sollten A zustehen, der die GmbH Kompensation leisten sollte. Nachfolgend übertrug die GmbH die Wertpapiere aufgrund eines Pensionsgeschäfts auf A. Die Zinsen sollten der GmbH zustehen, sodass diese keinerlei Kompensation an die A zu leisten hatte.

Das Finanzamt ging davon aus, die A habe aufgrund der unentgeltlichen Wertpapierdarlehensgeschäfte mit der GmbH dieser Vermögensgegenstände aufgrund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zugewendet. Daher lägen verdeckte Einlagen vor. Wirtschaftlich habe die A der GmbH Zinsen für ein volles Jahr zugewendet, obwohl die Laufzeiten der Wertpapierdarlehen nur wenige Wochen betragen hätten.

Das FG folgte dieser Auffassung und wies die Klage als unbegründet ab.

### **Entscheidung**

Der BFH folgt der Auffassung des FG. Die A hat einen Anspruch auf bereits aufgelaufene Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren unter Verzicht auf eine Gegenleistung in Form von Kompensationszahlungen verdeckt in die GmbH eingelegt.

Nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG erhöhen sich die bei der Muttergesellschaft (A) zu erfassenden Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft (GmbH) im Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts im Wege der verdeckten Einlage in die Beteiligungsgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. Ein Abzug der entsprechenden Zuwendung als Betriebsausgabe beim zuwendenden Gesellschafter (hier A) scheidet danach aus.

Unter einer verdeckten Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten zu verstehen. Bei der Kapitalgesellschaft muss insoweit eine Vermögensmehrung durch die Entstehung bzw. Erhöhung eines Aktivpostens oder den Wegfall bzw. die Verminderung eines Passivpostens eintreten. Unentgeltliche oder verbilligte Dienstleistungen, Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen oder entsprechende (Nutzungs-)Rechte sind deshalb keine verdeckten Einlagen. Eine Veranlassung durch das



Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn ein fremder Dritter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns das Wirtschaftsgut zu den fraglichen Bedingungen nicht zugewendet hätte.

Nach diesen Grundsätzen stellt sich die durch die A an die GmbH unter Verzicht auf Kompensationszahlungen vorgenommene Zuwendung eines Anspruchs auf die im Einlagezeitpunkt bereits aufgelaufenen Zinsen aus den festverzinslichen Wertpapieren als verdeckte Einlage dar. Die A hat der GmbH nicht lediglich die Nutzung der darlehensweise überlassenen Wertpapiere ermöglicht. Denn Gegenstand der Übertragung waren im Streitfall nicht künftige Nutzungsvorteile, sondern "aufgelaufene", zivilrechtlich bereits entstandene Zinsansprüche der A gegen die Emittenten der Wertpapiere. Diese Zinsansprüche sind unabhängig von ihrer Fälligkeit zu bilanzieren, soweit sie für einen Zeitraum geschuldet werden, der vor dem Bilanzstichtag liegt. Entscheidend ist die Bilanzierungsfähigkeit des zugewendeten Vermögensvorteils im Zeitpunkt der Zuwendung. Zu diesem Zeitpunkt lag im Streitfall bereits ein kommerzialisierbarer Zinsanspruch vor, der als solcher einlagefähig ist.

Da die GmbH nicht zu Gegenleistungen verpflichtet war, wendete die A ihr den Vermögensvorteil in Form bereits aufgelaufener Zinsansprüche ohne wertadäquate Gegenleistung zu. Der Verzicht der A auf die Vereinbarung von Gegenleistungen in Form von Kompensationszahlungen war durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da der GmbH auf diese Weise ermöglicht werden sollte, ihre Verlustvorträge steuerlich zu nutzen. Die in den Rahmenverträgen vorgesehene (übliche) Ausgleichsstruktur wurde in den Einzelabschlüssen zu Lasten der A modifiziert.

### 3. Wann ist das Selbsthilferecht eines GmbH-Gesellschafters "verbraucht"?

**Auf das Selbsthilferecht zur Einberufung einer Gesellschafterversammlung kann sich ein Gesellschafter nicht mehr berufen, wenn über den betreffenden Tagesordnungspunkt bereits Beschluss gefasst wurde. Dies gilt auch im Falle der Nichtigkeit des Beschlusses.**

#### **Hintergrund**

Die Mehrheitsgesellschafterin einer GmbH beabsichtigte, die Geschäftsführer abzuberaufen. Zu diesem Zweck forderte sie die Geschäftsführer auf, eine Gesellschafterversammlung einzuberufen. Nachdem die Geschäftsführer dieser Aufforderung nicht nachkamen, berief die Gesellschafterin selbst eine außerordentliche Gesellschafterversammlung ein. Der in dieser Gesellschafterversammlung gefasste Abberufungsbeschluss litt an einem Ladungsfehler und war nichtig. Aus diesem Grund leitete die Gesellschafterin ein

schriftliches Beschlussverfahren unter Berufung auf das erste, gescheiterte Einberufungsverlangen ein, um den Abberufungsbeschluss zu bestätigen bzw. vorsorglich zu wiederholen.

Da die Geschäftsführer weiterhin für die GmbH handelten, beantragte die Gesellschafterin eine einstweilige Verfügung, um den Geschäftsführern weiteres Handeln für die GmbH zu untersagen. Die einstweilige Verfügung wurde erstinstanzlich bestätigt. Im Berufungsverfahren war vom KG zu entscheiden, ob der Geschäftsführer im schriftlichen Beschlussverfahren wirksam abberufen wurde.

### **Entscheidung**

Das Kammergericht urteilte gegen eine wirksame Abberufung. Der in der gem. § 50 III GmbHG einberufenen Versammlung gefasste Beschluss sei wegen fehlerhafter Ladung nichtig. In analoger Anwendung der §§ 241 Nr. 1, 121 II AktG sei jedoch auch der in der Folgezeit im schriftlichen Beschlussverfahren gefällte zweite Abberufungsbeschluss nichtig, da die Beschlussfassung von einem Gesellschafter initiiert worden sei, der dazu nicht befugt war. Das Selbsthilferecht sei erledigt gewesen, da in der von der Gesellschafterin (in einem ersten Schritt) einberufenen Versammlung bereits über die begehrten Tagesordnungspunkte abgestimmt worden war. Die Gesellschafterin habe folglich nicht das Recht, eine erneute Versammlung einzuberufen bzw. ein Umlaufverfahren zu initiieren.

Die auf dem Ladungsfehler beruhende Nichtigkeit des (ersten) Beschlusses führe zu keinem anderen Ergebnis. Die klare Kompetenzregelung der §§ 49, 50 GmbHG würde verwässert, wenn die Einberufungskompetenz davon abhinge, ob eine Beschlussfassung (möglicherweise) nichtig ist. § 50 III GmbHG habe auch nicht den Zweck, eine wirksame Entscheidung im Sinne des Gesellschafters zu erzwingen. Sie solle lediglich sicherstellen, dass eine Gesellschafterversammlung zu einem bestimmten Tagesordnungspunkt durchgeführt werde. Es sei daher grundsätzlich von einem "Verbrauch" des Selbsthilferechts auszugehen, wenn eine Beschlussfassung tatsächlich erfolgt ist. Abweichendes gelte nur dann, wenn eine Umgehung des § 50 GmbHG zu besorgen sei.

## Kapitalanlage & Versicherung

### 1. Welche Einkunftsart liegt bei einem Entgelt für die Zurverfügungstellung von Sicherheiten vor?

**Ein Entgelt für die Zurverfügungstellung von Sicherheiten führt nicht zu Kapitalerträgen, sondern zu sonstigen Einkünften aus Leistungen.**

#### Hintergrund

Die Kläger stellten einer GmbH Sicherheiten zur Verfügung, in Form von Verpfändung eines Guthabens i. H. v. 200.000 EUR sowie Einräumung eines Girokredits i. H. v. 250.000 EUR. Diese dienten der GmbH zur Sicherung eines Darlehens i. H. v. 2 Mio. EUR. Als Entgelt wurde mit der GmbH ein Betrag von 50.000 EUR vereinbart, welcher auch nach Freigabe der Sicherheiten von der GmbH gezahlt wurde.

Während die Kläger diesen Betrag als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärten, hat das Finanzamt den Betrag als Einnahme nach § 22 EStG behandelt, da die zugeflossene Vergütung für die Zurverfügungstellung von Sicherheiten i. H. v. 50.000 EUR eine Einnahme nach § 22 EStG darstelle.

Die Kläger waren der Meinung, dass die Anwendung des § 22 EStG durch die Einschlägigkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG verdrängt werde. Im Rahmen der Subsidiaritätsklausel in § 22 EStG sei zu prüfen, ob Einkünfte aus Kapitalvermögen vorlägen.

#### Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen. Es ist der Auffassung, dass sowohl die Verpfändung des Kontoguthabens als auch die Bereitstellung des Betriebsmittelkredits Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG darstellen. "Leistung" im Sinne dieser Vorschrift sei jedes Tun, Unterlassen und Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein könne und um des Entgelts willen erbracht werde, wobei nicht nur gelegentliches oder auch nur einmaliges, sondern auch sich wiederholendes, regelmäßig erbrachtes oder auf (eine gewisse) Dauer oder Wiederholung angelegtes Verhalten erfasst werde.

Dabei sei kein synallagmatisches Verhältnis von Leistung und Gegenleistung im Sinne eines Austauschvertrags erforderlich, sondern entscheidend, ob die Gegenleistung durch das Verhalten des Steuerpflichtigen veranlasst oder "ausgelöst" werde. Die Kläger hätten die

genannten Leistungen erbracht, um dafür den einheitlich für die Verpfändung und die Bereitstellung eines Betriebsmittelkredits vereinbarten Gesamtbetrag zu erhalten.

## 2. Wie werden Verluste aus stillen Beteiligungen an einer Schiffs-KG berücksichtigt?

**Fallen die Kommanditisten einer KG, die an dieser Gesellschaft zugleich typisch still beteiligt sind oder dieser Gesellschaft Darlehen gewährt haben, mit ihren stillen Einlagen oder Darlehensforderungen im Rahmen der Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft teilweise aus, gehört der hierdurch entstehende Verlust zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Er ist mit dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn abgegolten.**

### Hintergrund

Die 2 Beteiligten X waren in 2012 als Kommanditisten und zugleich als stille Gesellschafter an der K-GmbH & Co. KG beteiligt. Diese betrieb 3 Schiffe und ermittelte ihren Gewinn nach der geführten Tonnage nach § 5a EStG.

In den Jahren 2011/2012 wurden die Schiffe veräußert und die Gesellschaft liquidiert.

Die KG machte für 2012 einen Verlust i. H. v. 44 % der stillen Einlagen geltend, den sie als Sonderbetriebsausgaben ansetzte.

Das Finanzamt lehnte dies ab. Dem folgte das FG und wies die Klage mit der Begründung ab, der geltend gemachte Verlust sei als Teil des Aufgabegewinns bzw. -verlustes nach § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG mit dem nach der Tonnage ermittelten Gewinn abgegolten.

### Entscheidung

Der Verlust der X aus den stillen Beteiligungen ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5a EStG nicht zu berücksichtigen.

Die geltend gemachten Verluste gehören zu den Einkünften nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, die der Tonnagegewinn mitumfasst. Denn die stillen Beteiligungen gehörten, wie Kapitalforderungen, zum Sonderbetriebsvermögen I der X bei der KG, da sie der Finanzierung des Erwerbs der Schiffe und damit unmittelbar dem Gegenstand des Handelsgewerbes der KG dienten. Dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen ist grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung realisiert, also beim Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft oder bei Beendigung der Gesellschaft. Dementsprechend sind die Verluste der stillen Gesellschafter aus der nur teilweisen Rückzahlung ihrer Einlagen im Rahmen der Ermittlung des Gewinns nach § 16 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen.

Dass der Tonnagegewinn auch die Einkünfte nach § 16 Abs. 3 EStG umfasst, ergibt sich aus § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG. Damit sind die Verluste der X durch den nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn der KG abgegolten. Denn nach dem eindeutigen Wortlaut des § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG sind Gewinne aus der Veräußerung des Betriebs i. S. d. § 16 EStG mit dem nach Maßgabe des § 5a Abs. 1 EStG nach der Tonnage ermittelten Gewinn abgegolten. Diese Abgeltungswirkung gilt umfassend. Daher können Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne nicht im Rahmen der Hinzurechnung von Sondervergütungen Berücksichtigung finden.

Dieses Verständnis korrespondiert auch mit dem Zweck des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG, Gestaltungen zu verhindern, bei denen Geschäftspartner und Arbeitnehmer von Personengesellschaften an diesen mit einem geringen Anteil beteiligt werden, um dadurch sämtliche Vergütungen (für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) und Arbeitslöhne zu einem Bestandteil des nach der Tonnage ermittelten Gewinns zu machen und der regulären Besteuerung zu entziehen.

## Land- und Forstwirtschaft

### 1. Ersatzaufforstung: Warum keine Durchschnittssatzbesteuerung infrage kommt

**Führt ein Land- und Forstwirt auf eigenen oder gepachteten Grundstücken entgeltlich eine Wiederaufforstung gegenüber Auftraggebern durch, die behördlich zur Ersatzaufforstung verpflichtet worden sind, unterliegen diese Leistungen dem Regelsteuersatz. Eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen ist nicht möglich.**

#### Hintergrund

Der Kläger hatte in den Streitjahren einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Im Rahmen dieses Betriebes hatte er Leistungen für Ersatzaufforstungen der Besteuerung nach Durchschnittssätzen unterworfen. Er vertrat die Auffassung, dass es sich hierbei um Dienstleistungen i. S. d. § 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG handeln würde.

Die Leistungen hatte der Kläger gegenüber Leistungsempfängern erbracht, die von einer Behörde verpflichtet worden waren, Wiederaufforstungen als Kompensationsmaßnahme nach dem Landeswaldgesetz durchzuführen. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Leistungen auf die Bedürfnisse des Leistungsempfängers abgestimmt waren und beim Leistungsempfänger nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienten. Sie seien daher vom Anwendungsbereich des § 24 UStG ausgeschlossen.

#### Entscheidung

Das Finanzgericht bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung und wies die Klage als unbegründet zurück. Landwirtschaftliche Dienstleistungen i. S. d. § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG sind Dienstleistungen, die landwirtschaftlichen Zwecken dienen und von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mithilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs vorgenommen werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen.

Inhalt der vom Kläger erbrachten Leistungen ist die Stellung einer Ersatzaufforstung. Die streitigen Aufforstungsleistungen sind über die Herstellung des Waldes hinaus die besondere Herstellung in dem Sinne, den die Behörde beschrieben hat, die vom Leistungsempfänger eine Ersatzaufforstung verlangt. Diese besondere Herstellungsverpflichtung ist in ihrer sachlichen Ausgestaltung (z. B. die zu verwendenden Pflanzen) Inhalt der Leistung geworden. Der wirtschaftliche Vorteil, den der Kläger seinem Auftraggeber gegenüber erbracht hat,

liegt in der für den Auftraggeber bewirkten Erfüllung der behördlichen Auflagen (Herstellung von Wald auf klägereigenem Grundstück nach behördlicher Anordnung und Gestattung der Angabe des so bearbeiteten Grundstücks gegenüber den Behörden als Erfüllung der Auflagen zur Neuaufforstung).

Die Leistungen unterliegen daher nicht § 24 UStG. Insoweit ist es auch unerheblich, dass es dem Kläger gerade auf die Herstellung von Wald auf seinen eigenen oder von ihm gepachteten Grundstücken ankommt, weil er diesen neu hergestellten Wald als seinen Wald nutzen will.

Die Abholzung eines Waldes (Altbestand), die nicht im Rahmen einer forstwirtschaftlichen Maßnahme erfolgt (wie z. B. das Fällen von Bäumen zur Holzverwertung), dient dem Zweck, den der Leistungsempfänger mit der freien Fläche verwirklichen will, beispielsweise die Nutzung als Bauland. Dies unterscheidet sich nach Ansicht des Finanzgerichts nicht von dem Zweck des Abrisses einer störenden oder nicht nutzbaren Altbebauung auf dem für eine Neubebauung vorgesehenen Grundstück.

Die Aufforstung von Wald an anderer Stelle dient dann lediglich dazu, dem Leistungsempfänger die Erlaubnis seitens der zuständigen Behörde dafür zu geben, die für seine Zwecke notwendige Fläche auch abholzen und anderweitig nutzen zu dürfen. Damit diene die Aufforstung an anderer Stelle dem Zweck der Abholzung, die vorliegend aber nicht im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erfolgte.

## Lohn und Gehalt

### 1. Firmenwagen: Wann der Anscheinsbeweis für private Nutzung spricht

**Trotz eines vereinbarten Privatnutzungsverbots kann der Anscheinsbeweis für eine private Kfz-Nutzung des Firmen-Pkw sprechen. Das gilt insbesondere dann, wenn das private Fahrzeug nicht ganzjährig genutzt werden kann.**

#### Hintergrund

Im Rahmen einer Betriebsprüfung einer GmbH wurde die private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer angenommen und dafür eine verdeckte Gewinnausschüttung und bei der Umsatzsteuer eine unentgeltliche Wertabgabe berücksichtigt. Hintergrund war, dass auf den Geschäftsführer privat nur ein Cabrio zugelassen und er damit auf den Firmenwagen auch für private Zwecke angewiesen war. Die GmbH verneinte dies und verwies auf ein ausgesprochenes Nutzungsverbot für private Zwecke.

#### Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Auch das FG hat den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. einer unentgeltlichen Wertabgabe im Zusammenhang mit dem Firmen-Pkw wegen eines nicht erschütterten Anscheinsbeweises für rechtmäßig erachtet. Die Frage, ob tatsächlich eine (unbefugte) private Pkw-Nutzung vorliegt, ist nach allgemeinen Grundsätzen festzustellen. Da diese Steuer erhöhend wirkt, trägt grundsätzlich das Finanzamt die objektive Beweislast (Feststellungslast).

Zuvor ist jedoch im Rahmen der Beweiswürdigung zu prüfen, ob sich das Gericht z. B. unter Anwendung der Regeln des Anscheinsbeweises eine Überzeugung von den tatsächlichen Lebensumständen bilden kann. Dabei liegt dem Anscheinsbeweis ein typischer, aber nicht unbedingt der tatsächliche Geschehensablauf zugrunde. Dabei gelangte das FG als Ergebnis der Beweiswürdigung zur vollen Überzeugung, dass eine private Mitbenutzung des Firmen-Pkw vorgelegen hat.

Dem steht auch die Rechtsprechung des BFH nicht entgegen, wonach für die lohnsteuerrechtliche Behandlung ein Anscheinsbeweis als Feststellung der privaten Nutzung nicht ausreicht, wenn keine zusätzlichen objektiven Beweise vorliegen. Diese Grundsätze



sind nicht auf die Ebene der GmbH bei Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung übertragbar und auch nicht für die umsatzsteuerliche Wertung als unentgeltliche Wertabgabe.

## Private Immobilienbesitzer

### 1. Erwerb von zahlreichen Grundstücken: Einkunftserzielungsabsicht ist objektbezogen zu prüfen

**Die steuerbare Tätigkeit der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen ist objekt- und nicht grundstücksbezogen. Das gilt auch dann, wenn sich die Objekte auf einem Grundstück befinden. Ebenfalls objektbezogen ist die Einkunftserzielungsabsicht zu prüfen.**

#### Hintergrund

Die verheirateten Steuerpflichtigen erwarben im Zeitraum 2003 bis 2016 insgesamt 111 Immobilienobjekte in ganz Deutschland, die sie zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorsahen und die sie in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen in den Anlagen V durch Einnahmenüberschussermittlung ansetzten.

Es handelt sich dabei überwiegend um unbebaute Grundstücke, die sie, hauptsächlich bei Zwangsversteigerungen, zu Kaufpreisen von teilweise wenigen hundert oder tausend Euro, erworben hatten. Sie gaben an, die Grundstücke teilweise als landwirtschaftliche Flächen, als Lagerflächen oder Ähnlichem zu vermieten bzw. vermieten zu wollen.

Wegen ihrer noch andauernden aktiven Einbindung in ihr Bauunternehmen hätten sie in den Anfangsjahren nach Erwerb nicht alle, i. d. R. telefonischen Mietanfragen, beantworten und bearbeiten können. Deshalb seien viele Objekte unvermietet geblieben, was sich nach ihrem Eintritt in den Ruhestand ab den Jahren 2020 ändern werde.

Das Finanzamt erließ Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2016, wobei hinsichtlich einzelner Objekte die geltend gemachten Verluste vorläufig nicht angesetzt wurden, da die Überschusserzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden konnte. Bei einzelnen Objekten, bei denen keine Einkünfte erzielt wurden, wurden die Einkünfte endgültig mit 0 EUR angesetzt.

Hiergegen wandten sich die Steuerpflichtigen mit der Klage. Sie waren der Ansicht, dass die für die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erforderliche Einkunftserzielungsabsicht und für die in diesem Rahmen zu prüfende Totalüberschussprognose nicht jedes einzelne Objekt isoliert zu betrachten und zu beurteilen sei.

### **Entscheidung**

Die Klage der Steuerpflichtigen hatte insoweit keinen Erfolg. Nach Auffassung des FG ist die nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Tätigkeit objekt- und nicht grundstücksbezogen, d. h. sie ist auf ein bestimmtes Immobilienobjekt ausgerichtet. Dies gilt auch dann, wenn sich die Objekte auf einem Grundstück im zivilrechtlichen Sinne befinden.

Vermietet der Steuerpflichtige demgegenüber mehrere Objekte bzw. das gesamte - etwa aus unterschiedlich genutzten Teilstücken bestehende - Grundstück auf der Grundlage lediglich eines Rechtsverhältnisses und mithin unter den identischen rechtlichen Vertragsbedingungen, so sei die Vermietungstätigkeit einheitlich zu beurteilen. Wie der objektive Tatbestand ist auch der subjektive Tatbestand – die Einkunftserzielungsabsicht – objektbezogen.

Sie ist nur dann in Bezug auf mehrere Objekte oder das gesamte Grundstück zu prüfen, wenn sich auch die Vermietungstätigkeit gleichzeitig auf mehrere Objekte oder auf das gesamte Grundstück richtet. Werden demgegenüber verschiedene, auf einem Grundstück gelegene Gebäudeteile jeweils einzeln - auf der Grundlage verschiedener Rechtsverhältnisse oder nach Maßgabe unterschiedlicher miet- oder pachtrechtlicher Vertragsbedingungen - vermietet, bezieht sich die zu prüfende Einkunftserzielungsabsicht nur auf das jeweilige Objekt.

## **2. Müssen Detektivkosten zur Prüfung des Eigenbedarfs erstattet werden?**

**Klagt ein Vermieter nach einer Eigenbedarfskündigung gegen einen Wohnungsmieter auf Räumung, sind die Kosten für die Beauftragung eines Detektivs zur Überprüfung des Eigenbedarfs gegen Vorlage der Rechnungen erstattungsfähig.**

### **Hintergrund**

Anlässlich einer Klage des Vermieters gegen seine Mieterin auf Räumung der von ihr gemieteten Wohnung beauftragte diese einen Detektiv. Dieser sollte herausfinden, ob der vom Vermieter geltend gemachte Eigenbedarf tatsächlich bestand oder nur vorgeschoben war.

Die Räumungsklage gegen die Mieterin wurde abgewiesen. Die Ermittlungsergebnisse des Detektivs und seine gerichtliche Vernehmung als Zeuge hatten maßgeblich zu diesem Ergebnis beigetragen.

Entgegen dem Antrag der beklagten Mieterin berücksichtigte die zuständige Rechtspflegerin im anschließenden Kostenfestsetzungsbeschluss die angefallenen Detektivkosten i. H. v. 1.624 EUR nicht. Hiergegen legte die Mieterin Beschwerde ein.

### **Entscheidung**

Der Beschwerde blieb der Erfolg versagt. Das zuständige LG stellte zunächst fest, dass Detektivkosten zur Ermittlung des vom Vermieter behaupteten Eigenbedarfs grundsätzlich erstattungsfähig sind, wenn es sich aus der Sicht des Mieters um notwendige Rechtsverfolgungskosten handelt. Außerdem müsse die Tätigkeit eines Detektivs prozessbezogen sein und sich auf die Klärung der strittigen Tatsachengrundlage beschränken.

Im konkreten Fall stufte das Gericht die Tätigkeit des Detektivs als prozessbezogen ein. Die Tätigkeit sei in unmittelbarer zeitlicher Nähe zur Klageerhebung erfolgt, habe zur Klärung der Frage des Vorliegens des vom Vermieter behaupteten Eigenbedarfs beigetragen und den Ausgang des Räumungsrechtsstreits beeinflusst.

Das LG beanstandete jedoch die vorgelegte Rechnung des Detektivs als zu pauschal und zu wenig spezifiziert. Die von dem Detektiv erbrachten Leistungen seien nicht einzeln aufgeführt, und aus der Rechnung ergebe sich auch nicht das für die einzelnen Leistungen berechnete Entgelt. Es sei nicht erkennbar, welche Orte der Detektiv im Rahmen seiner Ermittlungstätigkeit aufgesucht und wie viel Zeit er dort verbracht habe. Die Rechnung unterscheide auch nicht zwischen dem Entgelt für die erbrachten Leistungen und den Beträgen, die als Aufwendungsersatz zu zahlen seien. Schließlich habe der Detektiv seinen Zeitaufwand nicht angegeben. Eine solche Angabe sei aber erforderlich, um die Notwendigkeit der entstandenen Kosten für die Rechtsverfolgung beurteilen zu können.

Im Ergebnis lehnte das LG die Erstattung der Detektivkosten wegen unzureichender Spezifizierung der Rechnung ab und wies die Beschwerde der beklagten Mieterin gegen den Kostenfestsetzungsbeschluss zurück.

### 3. Schäden durch Baumwurzeln: Wann gibt es Geldersatz?

**Verursachen herüberwachsende Baumwurzeln auf dem Nachbargrundstück erhebliche Schäden, kann der Geschädigte nur dann Geld vom Verantwortlichen verlangen, wenn er die Schäden tatsächlich beseitigt.**

#### **Hintergrund**

Der Eigentümer eines Grundstücks verlangt von den Eigentümern des Nachbargrundstücks den Ersatz von Kosten für die Reparatur des Pflasters in seiner Garageneinfahrt und für eine Wurzelsperre.

Auf dem Nachbargrundstück steht in der Nähe der gemeinsamen Grundstücksgrenze eine Pappel. Deren Wurzeln sind in das Grundstück des Klägers hineingewachsen. Hierdurch sind Pflastersteine in der dortigen Garageneinfahrt angehoben worden.

Der Grundstückseigentümer forderte die Nachbarn auf, die Pappel zu fällen bzw. die eingedrungenen Wurzeln zu beseitigen und Vorsorge gegen künftige Beeinträchtigungen, etwa durch den Einbau einer Wurzelsperre, zu treffen. Dies lehnten die Nachbarn ab. Erst während des Prozesses erklärten sie sich unter dem Vorbehalt einer behördlichen Genehmigung bereit, eine Wurzelsperre einzubauen. Dies ist bis heute nicht geschehen; auch die Unebenheit des Pflasters wurde noch nicht beseitigt.

Der Grundstückseigentümer verlangt nun von den Nachbarn die Zahlung von 240 EUR netto für die Reparatur seines Pflasters und 1.800 EUR netto für das Einbringen einer Wurzelsperre.

#### **Entscheidung**

Die Klage hat keinen Erfolg. Dem Grundstückseigentümer steht unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt ein Zahlungsanspruch gegen die Nachbarn zu.

Im Ausgangspunkt sind die Nachbarn gem. § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB verpflichtet, die von der Pappel ausgehenden Störungen zu beseitigen. Mit der vorliegenden Klage macht der Grundstückseigentümer aber nicht seinen Beseitigungsanspruch, sondern einen Zahlungsanspruch geltend.

Eine denkbare Grundlage für einen Zahlungsanspruch wäre Geschäftsführung ohne Auftrag. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs kann ein Eigentümer, der eine Beeinträchtigung seines Eigentums selbst beseitigt hat, von dem nach § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB an sich hierzu verpflichteten Störer Ersatz der zu der Störungsbeseitigung erforderlichen Aufwendungen verlangen, weil er ein Geschäft des Störers besorgt hat, oder, wenn sich die Voraussetzungen einer Geschäftsführung ohne Auftrag nicht feststellen lassen, weil der Störer von seiner Beseitigungspflicht frei geworden und deshalb ungerechtfertigt bereichert

ist. Das setzt aber voraus, dass der von dem Schaden betroffene Eigentümer die Arbeiten tatsächlich durchgeführt hat. Hieran fehlt es im vorliegenden Fall.

Aus § 1004 Abs. 1 BGB lässt sich auch kein Anspruch auf Zahlung eines Kostenvorschusses für die noch durchzuführenden Arbeiten herleiten. Der Anspruch ist allein auf die Beseitigung der Störung gerichtet.

Ein deliktischer Schadensersatzanspruch aus § 823 Abs. 1 BGB scheidet aus, weil dieser ein schuldhaftes Verhalten voraussetzt. Ein schuldhaftes Verhalten der Nachbarn in Bezug auf den Wurzelüberwuchs ist aber weder festgestellt noch sonst ersichtlich.

Schließlich besteht auch kein Schadensersatzanspruch gem. § 280 Abs. 1 und 3, § 281 BGB (Schadensersatz statt der Leistung). Nach § 281 BGB kann ein Gläubiger, der dem Verpflichteten erfolglos eine Frist zur Erbringung der Leistung gesetzt hat, Geldersatz verlangen. Diese Vorschrift ist allerdings auf den Beseitigungsanspruch aus § 1004 Abs. 1 BGB nicht anwendbar, stellt der BGH entgegen einer weit verbreiteten Auffassung klar. Das gilt unabhängig davon, ob der beeinträchtigte Eigentümer die Störung seines Eigentums bereits selbst beseitigt hat, bereit ist, die Beeinträchtigung im Sinne eines "dulde und liquidiere" hinzunehmen, oder den Schadensersatz wie einen Vorschuss dazu verwenden will, die Beeinträchtigung selbst zu beseitigen.

In all diesen Fällen widerspricht es der Natur und der Zielrichtung des Beseitigungsanspruchs, an dessen Stelle einen Schadensersatzanspruch in Geld treten zu lassen.

## Steuerrecht Arbeitnehmer

### 1. Ermäßigte Besteuerung einer Abfindung auch bei mehreren Teilleistungen?

**Eine einheitliche, in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen ausgezahlte Entschädigung kann vorliegen, wenn alle Teilleistungen auf die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen sind. Dies gilt auch, soweit eine Teilentschädigung dafür geleistet wird, dass der Arbeitnehmer sein Beschäftigungs- und Qualifizierungsverhältnis bei der Transfergesellschaft vorzeitig kündigt, weil er bei einem anderen Arbeitgeber ein neues Arbeitsverhältnis beginnt.**

#### Hintergrund

Der Kläger und sein Arbeitgeber schlossen infolge von Umstrukturierungs- und Arbeitsplatzabbaumaßnahmen unter Beteiligung einer Transfergesellschaft, einen 3-seitigen Vertrag (Z-Vertrag) ab. Hiernach wurde der bisherige Arbeitsvertrag aufgehoben. Gleichzeitig wurde die befristete Weiterbeschäftigung in verschiedenen Transfergesellschaften vereinbart. Als Ausgleich für den Verlust seines Arbeitsplatzes wurde dem Kläger zum einen ein Festbetrag als Abfindung zugesagt. Zum anderen sah der Vertrag u. a. eine sog. Startprämie vor. Hiernach sollte der Kläger für jeden vollen Monat der Nichtinanspruchnahme der Leistungen der Transfergesellschaft einen der Höhe nach gestaffelten Geldbetrag erhalten. Im Prinzip sollten die Zahlungen umso höher sein, je schneller der Arbeitnehmer einen neuen Arbeitgeber fand und dementsprechend das Beschäftigungsverhältnis bei der Transfergesellschaft beendigte.

In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärten die Kläger bei "Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Jahre" einen Betrag i. H. v. 115.700 EUR (2015) und i. H. v. 59.250 EUR (2016). Das Finanzamt unterwarf diese Beträge der tariflichen Einkommensteuer. Die Klage, mit der die Kläger die ermäßigte Besteuerung der Abfindungszahlungen nach § 34 EStG beehrten, hatte keinen Erfolg.

#### Entscheidung

Das FG hat zu Recht entschieden, dass die dem Kläger in den Streitjahren zugeflossenen Abfindungszahlungen nicht nach § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG ermäßigt zu besteuern sind. Die Entschädigungsleistungen wurden als Ersatz für dasselbe Schadensereignis, den Verlust

des Arbeitsplatzes, gezahlt. Da die Auszahlung in 2 Veranlagungszeiträumen erfolgte, liegt keine Zusammenballung von Einkünften vor.

Werden zwei oder mehrere Entschädigungszahlungen in aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen nicht zum Ausgleich für dasselbe Schadensereignis, etwa den Verlust eines Arbeitsplatzes, sondern für jeweils unterschiedliche Schadensereignisse erbracht, ist nicht von einer einheitlichen Entschädigungszahlung auszugehen.

Im Urteilsfall war jedoch eine einheitliche Entschädigung für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses vereinbart. Ohne Erfolg wenden die Kläger ein, das vorzeitige Ausscheiden aus der Transfergesellschaft stelle ein weiteres – isoliert zu betrachtendes – Schadensereignis dar, welches das ursprüngliche Schadensereignis – strukturbedingter Wegfall des (ursprünglichen) Arbeitsplatzes - überlagert habe. Denn alle vertraglichen Modalitäten wurden im Wege des Z-Vertrags gleichzeitig und unter Beteiligung aller Vertragspartner, der damaligen Arbeitgeberin, dem Kläger sowie der Transfergesellschaft, verbindlich geregelt. Die verschiedenen vertraglichen Bestandteile sind im Streitfall untrennbar verbunden, aufeinander abgestimmt und können nicht isoliert voneinander betrachtet werden. Dementsprechend ist auch die sog. Startprämie Teil einer einheitlich zu beurteilenden Entschädigung. Auch wenn sie nur infolge der Kündigung des Vertragsverhältnisses mit der Transfergesellschaft gezahlt wurde, stellt sie doch den letzten Akt der Abwicklung des Arbeitsplatzes des Klägers dar.

## **2. Gleichzeitiger Bezug von Altersversorgung und Gehalt durch GmbH-Geschäftsführer: verdeckte Gewinnausschüttung?**

**Wird nach Eintritt des Versorgungsfalls neben der Versorgungsleistung bei voller Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer ein reduziertes Gehalt gezahlt, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Das gilt zumindest dann, wenn die Gehaltszahlung die Differenz zwischen der Versorgungszahlung und den letzten Aktivbezügen nicht überschreitet.**

### **Hintergrund**

K ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Im Jahr 1994 erhielt er von der GmbH eine Versorgungszusage, die bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses nach Vollendung des 68. Lebensjahrs eine lebenslange Altersrente vorsah.

Im Jahr 2010 wurde die Geschäftsführeranstellung des K (damals 68 Jahre alt) durch Kündigung beendet und K als Geschäftsführer abberufen. Da seine Nachfolgerin in Konflikte mit Auftraggebern geriet, wurde K ein halbes Jahr später wieder zum Geschäftsführer

bestellt. Nach dem Anstellungsvertrag wurde sein Monatsgehalt von bisher brutto 8.000 EUR auf 1.000 EUR gesenkt. Die Versorgungszahlungen von 2.300 EUR monatlich blieben unberührt.

Das Finanzamt berücksichtigte die zusätzlich zum Geschäftsführergehalt gezahlten Versorgungsleistungen als verdeckte Gewinnausschüttung.

Das FG gab der Klage statt. Die gleichzeitige Zahlung von Gehalt und Versorgung halte einem Fremdvergleich stand. Die Neueinstellung des K sei allein im Interesse der GmbH erfolgt. Die Versorgung und das Gehalt machten nur 26 % der Gesamtbezüge des Jahres 2009 aus, d. h. des letzten Kalenderjahres, in dem K seine Geschäftsführung ganzjährig ausgeübt habe.

### **Entscheidung**

Der BFH bestätigt die Auffassung des FG. Die Zahlung der Altersrente neben dem Gehalt hält den Anforderungen sowohl des formellen als auch des materiellen Fremdvergleichs stand.

Bei Begünstigung eines beherrschenden Gesellschafters kann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn (oder an eine ihm nahestehende Person) erbringt, für die es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (formeller Fremdvergleich). Das hiervon abweichende Verhalten indiziert sodann die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis bzw. dass die Gesellschaft den Vorteil bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (materieller Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen des formellen Fremdvergleichs sind im Streitfall erfüllt. Das FG hat die zivilrechtlichen Voraussetzungen für die Zahlung der Altersrente durch die Aufhebung des ursprünglichen und den Abschluss des neuen Anstellungsvertrags bejaht. An diese Würdigung ist der BFH gebunden. Die Zahlung der Altersrente kann allein von dem Erreichen der Altersgrenze (hier 68 Jahre) abhängig gemacht werden. Die Beschäftigung aufgrund eines anderen Dienstverhältnisses oder in einer anderen Funktion als Berater bleibt daneben möglich.

Grundsätzlich schließen sich bei einer Weiterbeschäftigung die uneingeschränkten Zahlungen von Versorgung und laufendem Gehalt aus. Denn ein ordentlicher Geschäftsleiter würde verlangen, entweder das Einkommen aus der fortbestehenden Geschäftsführertätigkeit auf die Versorgungsleistung anzurechnen oder den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat.

Allerdings würde ein ordentlicher Geschäftsleiter nicht erwarten, dass ein "pensionierter" Geschäftsführer "umsonst" weiterarbeitet. Vielmehr wäre er grundsätzlich bereit, für die (zusätzlichen) Dienste aufgrund der fortgeführten oder wieder aufgenommenen Tätigkeit als



Geschäftsführer neben der Versorgung ein Gehalt bis zur Höhe der Differenz zwischen der Versorgung und den letzten Aktivbezügen zu zahlen. Der Versorgungscharakter der Versorgungszahlungen bleibt unter diesen Voraussetzungen grundsätzlich erhalten.

### **3. Tätigkeit in verschiedenen Hafeneinrichtungen: Liegt ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet vor?**

**Eine Tätigkeit in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung ausüben hat.**

#### **Hintergrund**

X war bei der A KG als Hafearbeiter beschäftigt. Im Jahr 2015 wurde er von seinem Arbeitgeber im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung an 4 verschiedenen Orten innerhalb des Hafengebiets eingesetzt.

X machte für seine Fahrten zwischen Wohnung und Hafenzufahrt mit dem eigenen Pkw die tatsächlichen Kosten (0,30 EUR je gefahrenem km = rund 5.000 EUR) geltend. Das Finanzamt berücksichtigte lediglich die Entfernungspauschale (0,30 EUR je Entfernungskm = rund 2.500 EUR).

Die hiergegen erhobene Klage wies das FG als unbegründet ab. Denn X habe "typischerweise arbeitstäglich" das Gebiet des Hamburger Hafens und damit "dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet" aufsuchen müssen, sodass Fahrten zwischen Wohnung und Hafenzugang – trotz Fehlens einer ersten Tätigkeitsstätte – nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden könnten.

#### **Entscheidung**

Der BFH teilt nicht die Auffassung des FG. Er hob das FG-Urteil auf und gab der Klage statt. Die Fahrten des X zwischen Wohnung und Hafenzugang sind mit den tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen.

Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte und hat er zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen, gilt die Entfernungspauschale für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort oder zum nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet. Für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets können die tatsächlichen Kosten bzw. die pauschalen Kilometersätze nach dem Reisekostenrecht angesetzt werden.

Ein Tätigwerden in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers (bzw. eines verbundenen Unternehmens oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten) auszuüben hat. Arbeitnehmer, die ihrer eigentlichen Tätigkeit in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung nachgehen, werden folglich von der Vorschrift nicht erfasst, auch wenn ihnen ein bestimmtes Tätigkeitsgebiet zugewiesen ist und sie dort in verschiedenen ortsfesten betrieblichen Einrichtungen tätig werden.

Hiervon ausgehend fehlt es an einer weiträumigen Tätigkeit des X. Nach den Feststellungen des FG wurde er nicht auf einer festgelegten Fläche, sondern aufgrund tagesaktueller Weisungen in ortsfesten betrieblichen Einrichtungen von 4 Kunden seines Arbeitgebers tätig. Darauf, dass sich alle Einsatzorte auf dem Gebiet des Hamburger Hafens befanden, kommt es insoweit nicht an.

## Steuerrecht Privatvermögen

### 1. Stellt eine Opferrente einen Bezug eines behinderten volljährigen Kindes dar?

**Die Grundrente, die ein volljähriges behindertes Kind als Opfer einer Gewalttat bezieht, ist nicht zu den Bezügen des Kindes zu rechnen. Sie steht daher der Gewährung von Kindergeld nicht entgegen.**

#### Hintergrund

Der Kläger (Vater, V) hat eine volljährige Tochter (A), bei der eine Behinderung vorliegt. Diese ist mit X (Ehemann) verheiratet. Beide sind Eltern zweier minderjähriger Kinder. Aufgrund der Behinderung bezog V auch nach der Volljährigkeit der A Kindergeld.

A bezog in dem Zeitraum November/ Dezember 2019 Bundeselterngeld. Außerdem erhielt sie als Opfer einer Gewalttat Versorgungsbezüge (Beschädigtengrundrente) nach § 1 des Opferentschädigungsgesetzes (OEG).

Im Januar 2020 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für A mit der Begründung auf, A könne – unter Hinzurechnung der Beschädigtengrundrente – wegen ihrer eigenen finanziellen Mittel und der ihres Ehemanns (X) ihren Lebensunterhalt selbst finanzieren.

Dem widersprach das FG und gab der Klage statt. Die Rente nach dem OEG sei bei den Bezügen der A nicht erhöhend zu berücksichtigen.

#### Entscheidung

Der BFH bestätigte das Urteil des FG. Die Rente nach dem OEG gehört nicht zu den eigenen einzusetzenden Mitteln des Kindes, da sie nicht zur Bestreitung des Lebensunterhalts geeignet und bestimmt ist.

Für ein volljähriges behindertes Kind besteht Anspruch auf Kindergeld, wenn es aufgrund der Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten und wenn die Behinderung (wie im Streitfall) vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Die Fähigkeit zum Selbstunterhalt bestimmt sich nach dem gesamten existenziellen Lebensbedarfs des Kindes einerseits und seiner finanziellen Mittel andererseits.

Nach der Rechtsprechung des BVerwG handelt es sich bei der Rente nach § 1 Abs. 1 OEG um eine Sozialleistung, die zwar einerseits einen schädigungs- oder behinderungsbedingten Mehraufwand abdecken soll, andererseits aber maßgeblich immateriellen (ideellen)

Zwecken wie der Genugtuung für erlittenes Unrecht dient. Letzteres gilt besonders für die nach dem OEG berechtigten Opfer von Straftaten, die einen erheblichen Schaden an immateriellen Rechtsgütern erlitten haben. Die Beschädigtengrundrente verfolgt überwiegend immaterielle Zwecke. Sie dient nicht der Linderung konkreter Not. Sie setzt keine Bedürftigkeit voraus und soll nicht den Lebensunterhalt des Beschädigten und seiner Familie sicherstellen.

Der BFH schließt sich dieser Auslegung, dass die Grundrente maßgeblich auch immaterielle Schäden ausgleichen soll, an. Ihre immaterielle und ihre materielle Komponente können nicht voneinander getrennt werden. Die von A bezogene Rente nach § 1 Abs. 1 OEG gehört damit im Hinblick auf die behinderungsbedingte Unfähigkeit zum Selbstunterhalt nicht zu den Einkünften und Bezügen der A.

## 2. Zum Selbstunterhalt eines behinderten Kindes beim Bezug einer Rente

**Bezieht ein behindertes volljähriges Kind eine Rente, die durch Vermögensumschichtung begründet wurde, sind die den Ertragsanteil übersteigenden Teile der Rentenzahlungen nicht als Bezug zu berücksichtigen.**

### Hintergrund

Der Sohn (S) ist aufgrund einer (vor dem 25. Lebensjahr eingetretenen) seelischen Störung behindert und deshalb nicht in der Lage, eine Erwerbstätigkeit aufzunehmen. Seit 2017 bezieht er eine Rente und zudem Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Die Rente wird lebenslänglich aufgrund eines Vertrags gezahlt, auf den S zum Vertragsbeginn per 1.1.2017 einen Einmalbeitrag von 400.000 EUR entrichtet hatte. Dazu verwendete er 380.000 EUR, mit denen er als Erbe nach dem Tod seiner Mutter aufgrund einer testamentarischen Zweckbindung eine private Rentenversicherung zu begründen hatte. Die weiteren 20.000 EUR stammten aus bereits vorhandenen eigenen Mitteln des S.

Die Familienkasse war der Auffassung, S könne seinen Lebensunterhalt selbst bestreiten und hob die Kindergeldfestsetzung ab April 2021 auf. S hatte in 2021 Einnahmen aus der privaten Rentenversicherung von 12.700 EUR. Seine Kapitalerträge wurden auf 3.600 EUR geschätzt.

Das FG gab der Klage statt. Die Rente sei nur in Höhe des Ertragsanteils zu berücksichtigen. Damit beliefen sich die Einkünfte und Bezüge für 2021 lediglich auf 6.121 EUR. Dem stehe ein Bedarf (Grundbedarf und behinderungsbedingter Mehrbedarf) von 11.864 EUR gegenüber, so dass S sich behinderungsbedingt nicht selbst unterhalten könne.

### Entscheidung

Der BFH bestätigt das FG-Urteil. S konnte sich im Streitzeitraum (April bis Juli 2021) behinderungsbedingt nicht selbst unterhalten.

Für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, besteht ein Anspruch auf Kindergeld, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, sofern die Behinderung (wie hier) vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Ein behindertes Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann. Die Fähigkeit zum Selbstunterhalt ist anhand eines Vergleichs des gesamten existenziellen Lebensbedarfs des Kindes einerseits und seiner finanziellen Mittel andererseits zu prüfen. Zu den finanziellen Mitteln des behinderten volljährigen Kindes gehören seine Einkünfte und Bezüge, d. h. grundsätzlich alle Mittel, die zur Deckung seines Lebensunterhalts geeignet und bestimmt sind und ihm im maßgeblichen Zeitraum zufließen, nicht jedoch sein Vermögen.

Vermögensübertragungen von Eltern auf ihre Kinder sind bei der Ermittlung der Bezüge des Kindes außer Betracht zu lassen. Als Bezüge anzusetzen sind nur Zuflüsse "von außen", wenn sie zur Finanzierung des Unterhalts oder der Berufsausbildung geeignet oder bestimmt sind. Das Vermögen des behinderten Kindes gehört nicht zu den finanziellen Mitteln, die es für den Selbstunterhalt einzusetzen hat. Andernfalls hätte dies der Gesetzgeber ausdrücklich geregelt. Somit sind Einkünfte und Bezüge einerseits und Vermögen sowie Vermögensumschichtungen andererseits voneinander abzugrenzen.

Leibrenten, die wie im Streitfall auf eigenen Einzahlungen aus versteuertem Einkommen beruhen, werden typisierend nicht mit ihrem Gesamtbetrag, sondern nur mit ihrem Ertragsanteil besteuert. Das beruht auf der Vorstellung, dass mit den Rentenzahlungen neben der Verzinsung (Ertragsanteil) teilweise auch eigenes Vermögen (Tilgungsanteil, Kapitalrückzahlung) zurückfließt.

Der den Ertragsanteil übersteigende Teil ist nicht als Bezug zu erfassen, wenn der Rentenanspruch durch eine Vermögensumschichtung begründet wurde. Denn insoweit erhält der Rentenberechtigte (hier S) lediglich bereits vorher vorhandenes Vermögen zurück, d. h. vom Kind oder einem Kindergeldberechtigten zuvor (z. B. bei einer Bank oder einer Versicherung) angesparte Mittel. Dabei handelt es sich nicht um Bezüge, aus denen das Kind seinen Unterhalt zu decken hat. Denn andernfalls würde der Rückgriff auf Erspartes erneut als Einkommen gewertet. Ob Geld in einer Summe zurückgezahlt wird (Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht, in Raten oder, wie hier, als Teil einer lebenslangen Rente) ist unerheblich. In allen diesen Fällen handelt es sich um den Rückgriff auf Vermögen, soweit nur eine Rückzahlung vorliegt und keine Einkünfte erzielt werden.

## Steuerrecht Unternehmer

### 1. Ausgangskontrolle von fristwahrenden Schriftsätzen: Steuerberater hat Organisationspflicht

**Zur Organisationspflicht eines Steuerberaters gehört auch die Einrichtung einer effektiven Ausgangskontrolle zur Gewährleistung der fristgerechten Fertigung und tatsächlichen Versendung fristwahrender Schreiben. Diese muss so organisiert sein, dass sie einen gestuften Schutz gegen Fristversäumnisse bietet.**

#### Hintergrund

Das Finanzamt schätzte die Besteuerungsgrundlagen des Klägers und gab den Bescheid dem Steuerberater S bekannt. Mit dem verspätet beim Finanzamt eingegangenen Einspruchsschreiben beantragte S Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Er trug vor, dass ein elektronisches Fristenbuch und ein Postausgangsbuch geführt würden und zudem ein separater Postausgangskorb für das Finanzamt bestehe, in dem die jeweiligen Schriftstücke vor der Versendung abgelegt würden. Die Mitarbeiter von S seien in die verbindlichen Geschäftsprozesse eingewiesen, wie mit Eingangspost umzugehen sei. Insbesondere seien sie geschult, dass Fristen erst dann als erledigt gekennzeichnet werden dürften, wenn sie durch Absendung des Schriftstücks tatsächlich erledigt seien. Als erledigt gekennzeichnete Fristen könnten zudem nicht mehr in den "offenen Fristen" eingesehen werden. Das Finanzamt verwarf den Einspruch als unzulässig, weil die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht gegeben seien.

#### Entscheidung

Das FG hat dem Finanzamt Recht gegeben und entschieden, dass die Organisation der Kanzlei des S nicht ausreicht, um Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

Es fehle ein substantiiertes und in sich schlüssig dargelegter Vortrag u. a. dazu, ob und ggf. wie eine Ausgangskontrolle von fristgebundenen Schriftsätzen in der Kanzlei zur Gewährleistung eines erforderlichen gestuften Schutzes gegen Fristversäumnisse organisiert sei. Ein Vortrag über die Art und den Umfang einer "allabendlichen Endkontrolle" sei nicht erfolgt.

S habe nichts zu einer etwaigen Anordnung vorgetragen, wonach eine Frist erst gelöscht werden dürfe, wenn die zur Absendung des Schriftstücks erforderlichen Arbeitsschritte vollständig ausgeführt seien. Insbesondere fehle ein Vortrag dazu, ob die für die Fristenkontrolle zuständige Bürokraft angewiesen gewesen sei, Fristen im Kalender erst zu streichen oder als erledigt zu kennzeichnen, nachdem sie sich anhand der Akte vergewissert habe, dass zweifelsfrei nichts mehr zu veranlassen sei, und dass hinsichtlich fristgebundener Sachen eine "allabendliche Kontrolle" mit einer nochmaligen, selbstständigen Prüfung angeordnet sei.



## **2. Betriebsveräußerung und Anforderungen an den Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit**

**Für die Feststellung der dauernden Berufsunfähigkeit im Rahmen einer Betriebsveräußerung gelten die allgemeinen Beweisregeln. Deshalb darf das Gericht im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung auch nichtamtliche Unterlagen heranziehen, wie z. B. Gutachten und andere Äußerungen von Fachärzten und sonstigen Medizinern.**

### **Hintergrund**

Die X erzielte als Friseurmeisterin aus ihrem Friseurbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Betrieb bestand aus einer Hauptniederlassung in B und einer Zweigstelle in K.

Bereits im Jahr 2008 hatte sich X wegen Beschwerden im Bereich des rechten Beins behandeln lassen und war im Jahr 2009 für mehrere Tage stationär aufgenommen worden. In einem Gutachten zur sozialmedizinischen Leistungsbeurteilung aus dem Jahr 2010 stellt der Gutachter fest, dass X seit Januar 2010 bis auf Weiteres in ihrem bisherigen Beruf als Friseurmeisterin nur in einem zeitlichen Umfang von 3 bis unter 6 Stunden tätig sein könne. Diese Leistungsminderung dauere voraussichtlich nicht weniger als 3 Jahre an. Eine Besserung infolge einer hüftendoprothetischen Versorgung sei nicht unwahrscheinlich.

Im Jahr 2010 lehnte die Deutsche Rentenversicherung Nord (DRV) die Gewährung einer Rente wegen Erwerbsminderung ab. Allerdings stellte das Versorgungsamt zum Jahresende 2010 eine unbefristete Bescheinigung aus, wonach X "ein behinderter Mensch i. S. d. § 33b EStG" mit einem Grad der Behinderung von 30 ab dem 1.2.2009 sei.

Im Dezember 2012 veräußerte X ihre Betriebsstätte in B zum 1.1.2013 und ermittelte einen Veräußerungsgewinn. Die Übergabe erfolgte am Jahresende 2012. Das Gewerbe meldete sie insoweit unter Hinweis auf eine Betriebsaufgabe aus gesundheitlichen Gründen ab. Die Betriebsstätte in K führte sie bis zur unentgeltlichen Übertragung auf ihren Ehemann und Abmeldung des Gewerbes in 2014 fort.

X beantragte für 2012 den Abzug des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG. Das Finanzamt lehnte dies ab, da es am Nachweis der Berufs- und Erwerbsunfähigkeit fehle.

Das FG gab der Klage statt. Unabhängig von einem entsprechenden Bescheid stehe fest, dass X ihre Erwerbstätigkeit nur weniger als 6 Stunden täglich habe ausüben können. Das Gesetz sehe keine formalisierten Nachweisanforderungen vor.

### **Entscheidung**

Der BFH entschied, dass entgegen der Auffassung des Finanzamts eine dauernde Berufsunfähigkeit als Voraussetzung für den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG nach den

allgemeinen Beweisregeln festgestellt werden kann. Ein formalisierter Nachweis ist nicht erforderlich.

Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für die Erfüllung der von § 16 Abs. 4 EStG geforderten Voraussetzungen einschließlich des Erfordernisses, "im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig" zu sein. Unstreitig ist insoweit, dass neben Bescheiden der Sozialversicherungsträger u. a. auch amtsärztliche Bescheinigungen als Nachweis geeignet sind.

Ob darüber hinaus auch weitere Nachweise, insbesondere in Form von fachärztlichen Bescheinigungen, möglich sind, war bisher umstritten. Der BFH bejaht diese Möglichkeit. Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut, der Systematik oder dem Sinn und Zweck des § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG. Ein formalisiertes Nachweisverlangen widerspricht jedenfalls dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Daher kann das FG auch aus nichtamtlichen Unterlagen von Fachärzten und anderen Medizinern eine dauernde Berufsunfähigkeit – auch im sozialversicherungsrechtlichen Sinne – im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung ermitteln. Dabei hat das Gericht seine eigene Sachkunde darzulegen, ansonsten ist ggf. ein Sachverständigengutachten einzuholen.

### 3. "Dinner-Shows" mit Menü und Unterhaltung: Welcher Umsatzsteuersatz gilt?

**Eine "Dinner-Show" mit den gleichwertigen Bestandteilen Unterhaltung durch Artisten und Musiker und mehrgängigem Menü unterliegt als einheitliche, komplexe Leistung nicht dem ermäßigten Steuersatz. Jedoch ist im Zeitraum 1.7.2020 bis 31.12.2023 der ermäßigte Steuersatz in der Zusammenschau der Vorschriften in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG bzw. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG durch erweiternde Auslegung anzuwenden.**

#### Hintergrund

Die Klägerin veranstaltet jährlich im November und Dezember Dinner-Shows gegen ein Entgelt (Eintritt) mit mehrgängigem Menü und Unterhaltung durch Artisten und Musiker. Getränke werden gesondert in Rechnung gestellt. Die von März bis September 2021 erzielten Einnahmen aus dem Vorverkauf für November und Dezember 2021 besteuerte die nach vereinnahmten Entgelten versteuernde Klägerin insgesamt mit 7 %.

Dagegen unterwarf das Finanzamt die o. g. Vorverkaufserlöse dem Regelsteuersatz von 19 %, da bei der gegebenen einheitlichen, komplexen Leistung zwar der Bestandteil "Unterhaltung" dem ermäßigten Steuersatz unterliege, nicht jedoch der Bestandteil Menü-Begleitung.

## **Entscheidung**

Nach Auffassung des FG sind die Dinner-Shows im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2023 insgesamt dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Bei Dinner-Shows handelt es sich nicht um mehrere, getrennt zu beurteilende Leistungen, sondern um eine dem Regelsteuersatz unterliegende einheitliche, komplexe Leistung.

Eine Aufspaltung in eine dem Regelsteuersatz unterliegende kulinarische und eine dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG unterliegende künstlerische Einzel-(haupt-)Leistung ist angesichts der gewünschten Verbindung von Menü und Show ebenso lebensfremd wie die Annahme, das Menü sei eine Nebenleistung zur Show oder die Show Nebenleistung zum Menü. Für Dinner-Shows vom 1.7.2020 bis 31.12.2023 gilt jedoch der ermäßigte Steuersatz.

Im Streitfall liegt insoweit aufgrund des Gleichheitsgrundsatzes eine Gesetzeslücke vor. So enthält das Umsatzsteuergesetz keine Regelung zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf eine komplexe Leistung, deren Elemente bei getrennter Betrachtung jeweils einem ermäßigten Steuersatz unterlägen.

Zudem hat sich der Gesetzgeber nicht ausdrücklich dafür entschieden, eine Dinner-Show mit dem Regelsteuersatz zu besteuern, sodass aus diesem Grund eine ausfüllungsbedürftige Regelungslücke fehlte. Die o. g. Gesetzeslücke ist planwidrig. In der Zusammenschau der Vorschriften des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG und § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG gilt nach Auffassung des FG für Dinner-Shows im o. g. Zeitraum im Wege der erweiternden Auslegung aufgrund einer planwidrigen Regelungslücke der ermäßigte Steuersatz.

#### **4. Ermäßigter Steuersatz bei Betriebsveräußerung: Kann der Antrag zurückgenommen werden?**

**Die Änderung des Wahlrechts auf Inanspruchnahme der ermäßigten Besteuerung eines Veräußerungsgewinns kommt im Falle einer partiellen Durchbrechung der Bestandskraft nur in Betracht, wenn die damit verbundenen steuerlichen Folgen nicht über den durch § 351 Abs. 1 AO und § 177 AO gesetzten Rahmen hinausgehen.**

##### **Hintergrund**

Das Finanzamt entsprach zunächst einem Antrag auf Berücksichtigung der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG für den Veranlagungszeitraum 2007. Später erließ das Feststellungsfinanzamt aufgrund einer Außenprüfung einen geänderten Grundlagenbescheid, aus dem sich für den Kläger ein geringerer Veräußerungsgewinn ergab. Das Finanzamt erließ sodann im Jahr 2016 einen geänderten Bescheid über die Einkommensteuer 2007. Dabei wurde u. a. der geminderte Veräußerungsgewinn zugrunde gelegt und die Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG weiterhin berücksichtigt. Die Einkommensteuer wurde entsprechend herabgesetzt.

Innerhalb der Einspruchsfrist gegen den Änderungsbescheid teilten der Kläger dem Finanzamt mit, dass er den Antrag für das Jahr 2007 zurücknehme. Stattdessen stellte er den Antrag nun für das Jahr 2014, in welchem ein höherer Gewinn aus der Veräußerung einer anderen Gesellschaft entstanden war und bei dem die steuerliche Auswirkung der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG höher war. Das Finanzamt lehnte den Antrag auf Rücknahme der Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG für das Jahr 2007 ab.

##### **Entscheidung**

Der Kläger hat keinen Anspruch auf Änderung des Einkommensteuerbescheids 2007 in der Weise, dass der Veräußerungsgewinn nicht nach § 34 Abs. 3 EStG ermäßigt besteuert und demzufolge eine höhere Steuer festgesetzt wird.

Der Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG ist grundsätzlich frei widerruflich. Eine gesetzliche Frist für den Widerruf besteht nicht. Der Antrag kann daher grundsätzlich so lange geändert werden, wie der entsprechende Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig ist. Die Änderung eines Antragsrechts ist auch dann zulässig, wenn und soweit der Bescheid lediglich partiell noch nicht formell und materiell bestandskräftig ist. Damit werden grundsätzlich auch diejenigen Fälle erfasst, in denen Änderungsbescheide auf der Grundlage einer selbstständigen Änderungsvorschrift – wie hier § 175 Abs. 1 AO – die teilweise Durchbrechung der Bestandskraft bewirken.

§ 351 Abs. 1 AO begrenzt die Anfechtbarkeit und damit auch die durch den Einspruch bewirkte Änderbarkeit eines Änderungsbescheids jedoch auf den Umfang der Änderung und stellt damit u. a. klar, dass es im Übrigen bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft bleibt. Dieselben Erwägungen gelten im Rahmen des § 177 AO. Zwar kann die zulässige Ausübung eines Wahlrechts oder die zulässige Änderung eines solchen einen materiellen Fehler i. S. d. § 177 Abs. 3 AO auslösen. Insoweit erhält der Steuerpflichtige die mit dem Eintritt der Bestandskraft verlorene Befugnis zurück, auf die Höhe des in Frage stehenden Steueranspruchs einzuwirken. Dies gilt aber gem. § 177 Abs. 1 und 2 AO nur, "soweit die Änderung reicht". Die durch die Änderung des Wahlrechts bewirkte Steueränderung liegt hier jedoch nicht mehr innerhalb des Rahmens des § 351 Abs. 1 AO und des § 177 AO.

Für Änderungen, die über den o. g. Änderungsrahmen hinausgehen, bedarf es einer eigenen Änderungsvorschrift. Im Streitfall ist jedoch keine Berichtigungs- oder Änderungsnorm einschlägig, die zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheids 2007 ohne Berücksichtigung der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG führen kann.

## 5. Gilt für Werbelebensmittel der ermäßigte Umsatzsteuersatz?

**Für Umsätze aus der Veräußerung von essbaren Waren, die als Werbemittel verwendet werden, gilt: Der Verwendungszweck ist nur dann von Bedeutung, wenn er dem Erzeugnis nach seinen objektiven Merkmalen und Eigenschaften innewohnt. Übliche Verpackungen bleiben dabei außer Betracht.**

### Hintergrund

X betrieb in 2017 einen Handel für Werbeartikel. Zu den Werbelebensmitteln zählten z. B. Fruchtgummis, Pfefferminz- und Brausebonbons, Popcorn, Kekse, Glückskekse, Schokolinsen, Teebeutel, Kaffee und Traubenzuckerwürfel, die jeweils in kleinen Abpackungen angeboten wurden. Die Kunden konnten die Waren nach ihren Wünschen individualisiert beziehen. Die Individualisierung erfolgte durch eine bestimmte Umverpackung sowie Aufdrucke, Gravuren oder Ähnliches. X selbst nahm keine Individualisierung der Waren vor. Er bezog die Gegenstände nach den Kundenwünschen von seinen Lieferanten oder ließ sie von Dritten veredeln.

Das Finanzamt ging davon aus, die Veräußerung der Werbelebensmittel sei eine sonstige Leistung in Form einer Werbeleistung, die dem Regelsteuersatz unterliege.

Dem folgte das FG und wies die Klage ab. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG sei nicht anzuwenden, weil X keine Gegenstände i. S. d. Anlage 2 zum UStG, sondern – aus Sicht des Kunden – Werbeartikel geliefert habe, die aus der Verbindung von Lebensmitteln mit einer für den jeweiligen Kunden individualisierten Verpackung entstanden seien.

### Entscheidung

Der BFH hob das FG-Urteil auf und verwies den Fall an das FG zurück. Das FG hat nicht beachtet, dass nach den von der Anlage 2 zum UStG in Bezug genommenen zollrechtlichen Vorschriften grundsätzlich auf die objektiven Eigenschaften der Liefergegenstände abzustellen ist und "übliche" Verpackungen außer Betracht bleiben.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG unterliegt die Lieferung der in der Anlage 2 zum UStG genannten Gegenstände dem ermäßigten Steuersatz. Unionsrechtliche Grundlage für den Bereich der Lebensmittel ist Art. 98 Abs. 1 und 2 Unterabs. 1 i. V. m. Anh. III Nr. 1 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz insbesondere für Nahrungsmittel anwenden. Zur Bestimmung der Gegenstände, die zum ermäßigten Steuersatz geliefert werden können, enthält die Anlage 2 zum UStG in der zweiten Spalte die "Warenbezeichnung". In der dritten Spalte verweist sie auf Kapitel, Positionen und Unterpositionen des Zolltarifs. Hierbei handelt es sich um die Kombinierte Nomenklatur (KN). Unionsrechtlich beruht diese Bezugnahme auf Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL. Danach

waren/sind die Mitgliedstaaten befugt, zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze die betreffenden Kategorien von Gegenständen anhand der KN genau abzugrenzen.

Soweit die Anlage 2 zum UStG auf das Zolltarifrecht Bezug nimmt, ist sie ohne Berücksichtigung umsatzsteuerrechtlicher Merkmale zolltariflich auszulegen. Die zollrechtliche Tarifierung richtet sich nach den objektiven Merkmalen und Eigenschaften der Waren, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen sowie in den Anmerkungen zu den entsprechenden Abschnitten oder Kapiteln der KN festgelegt sind. Dabei kann der Verwendungszweck eines Erzeugnisses ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er dem Erzeugnis innewohnt, was anhand seiner objektiven Merkmale und Eigenschaften zu beurteilen ist. Er darf jedoch nur berücksichtigt werden, wenn die Tarifierung nicht allein auf der Grundlage der objektiven Merkmale und Eigenschaften eines Erzeugnisses erfolgen kann.

Außerdem sind die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) zu beachten. Für den Streitfall ist insbesondere die AV 5 Buchst. b Satz 1 einschlägig. Danach werden Verpackungen (vorbehaltlich der AV 5 Buchst. a) wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Übliche Verpackungen sind solche, die entweder für die Verwendung der fraglichen Ware unbedingt notwendig sind, oder Verpackungen, die üblicherweise zur Vermarktung und Verwendung der darin enthaltenen Waren genutzt werden. Derartige Verpackungen dienen u. a. dem Schutz des Packguts bei Transport, Umschlag und Lagerung sowie der Aufmachung für den Einzelverkauf, wobei sie im letzteren Fall zusätzliche Funktionen haben können.

Das Urteil des FG verstößt gegen § 12 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Anlage 2 zum UStG, da es die zolltarifliche Auslegung nicht beachtet hat. Denn danach ist der Verwendungszweck nur dann von Bedeutung, wenn er dem Erzeugnis nach seinen objektiven Merkmalen und Eigenschaften innewohnt, wobei übliche Verpackungen entsprechend den sich aus der AV 5 Buchst. b ergebenden Voraussetzungen außer Betracht bleiben. Damit nicht vereinbar ist die Annahme des FG, zur Versagung der Steuersatzermäßigung reiche es unabhängig hiervon aus, dass die Werbelebensmittel (anders als Lebensmittel aus dem Lebensmittelhandel) nicht vorwiegend zum Zweck des Verzehrs, sondern zu Werbezwecken geliefert werden.

## Vereine

### 1. Erziehungsfachstelle: Gilt die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 11 EStG?

**Beihilfen i. S. d. § 3 Nr. 11 EStG sind uneigennützig gewährte Unterstützungsleistungen. Deshalb können Leistungen, die im Rahmen eines entgeltlichen Austauschgeschäfts erbracht werden, nicht als steuerfreie Beihilfe qualifiziert werden.**

#### Hintergrund

Der Kläger ist als Dipl.-Sozialpädagoge Leiter der Erziehungsfachstelle. Im Streitjahr lebten von den 4 leiblichen Kindern des Klägers nur 2 (13 und 16 Jahre) im Haushalt des Klägers und dessen Ehefrau. Darüber hinaus wurden im Jahr 2016 3 Kinder (10, 8 und 5 Jahre alt) in der Erziehungsfachstelle des Klägers betreut.

Das Finanzamt hat bei der Veranlagung für das Jahr 2016 den vom Kläger aus der Tätigkeit als Leiter der Erziehungsfachstelle erklärten Gewinn als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit berücksichtigt. Mit seiner Klage beantragt der Kläger die Anwendung des § 3 Nr. 11 EStG. Er ist der Ansicht, dass Beihilfen, die von einer privatrechtlichen Institution für die Aufnahme von Pflegepersonen in einen Haushalt über Tag und Nacht gewährt würden, nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei seien.

#### Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen. Es vertritt die Auffassung, dass die von dem Kläger erbrachte Betreuung von Kindern im Rahmen eines Austauschgeschäfts gegen Entgelt erfolgt und daher nicht nach § 3 Nr. 11 EStG steuerbefreit sei, weil das Entgelt deutlich über den Ersatz der entstandenen Aufwendungen hinausgehe und zu rund 75 % auf Personalkosten und nur zu 25 % auf Sachkosten entfalle.

Außerdem stehe nicht die unentgeltliche Übernahme der Betreuungsverpflichtung im Vordergrund, sondern das Tätigkeitsein mit Entgelterzielungsabsicht, da die Zahlungen für die Aufnahme der zu betreuenden Kinder die wesentliche Erwerbs- und Einkommensgrundlage des Klägers und seiner Ehefrau darstellten.

Nach der Rechtsprechung des BFH seien die Bezüge für die Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII zwar grundsätzlich nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei zu stellen, nicht aber Zahlungen an sonstige betreute Wohnformen i. S. d. § 34 SGB VIII, die als Einrichtungen einen Rahmen für



die Betreuung bieten würden. Im Streitfall handele es sich um eine Einrichtung in einem Privathaushalt, welche nach Auffassung des FG eine sonstige Wohnform i. S. d. § 34 SGB VIII darstelle.

Sie haben noch Fragen? Zögern Sie nicht, uns zu kontaktieren, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

*Dr. Schäfer*

(Dr. Schäfer)  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater