

# Ihre Mandanteninformationen

## August 2023

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne!

Mit steuerlichen Grüßen

### Inhalt

#### Arbeitsrecht

1. Zeiterfassung: Betriebsrat kann Regelung erzwingen

#### GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Gewerbeverlust: Einbringung in eine Mitunternehmerschaft
2. Zur Kürzung des Gewerbeertrags einer Komplementär-GmbH

#### Kapitalanlage und Versicherung

1. Wildunfall muss glaubhaft gemacht werden
2. Zur Anwendung des § 15b EStG im Zusammenhang mit einem Erwerb fremdfinanzierter Inhaberschuldverschreibungen

#### Land- und Forstwirtschaft

1. Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen sind gesondert festzustellen

## **Lohn und Gehalt**

1. Gewinne aus Online-Pokerspiel können steuerpflichtig sein

## **Private Immobilienbesitzer**

1. Kaufpreiszahlung in Raten: Wie sind die Zinsen zu berücksichtigen?
2. Wann Mieter die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch nehmen können

## **Steuerrecht Arbeitnehmer**

1. Änderung von Steuerbescheiden bei doppelt erklärten Einnahmen möglich?
2. Wann ist die Verzinsung einer Versorgungszusage angemessen?

## **Steuerrecht Privatvermögen**

1. Kinderbetreuungskosten: Erfordernis der Haushaltszugehörigkeit verfassungswidrig?
2. Kindesunterhalt unrichtig angegeben: Kann der Steuerbescheid geändert werden
3. Operative Fettabsaugung (Liposuktion): Aufwendungen können abziehbar sein
4. Zentralversand von Steuerbescheiden: Gilt die Dreitagesfiktion?

## **Steuerrecht Unternehmer**

1. Besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach: Wann es genutzt werden muss
2. Corona-Hilfen sind keine außerordentlichen Einkünfte
3. Corona-Lockdown: Sind Leistungen eines Fitnessstudios steuerbar?
4. Sind Zahlungen für die Überlassung von Kabelweisersenderechten dem Gewinn hinzuzurechnen?
5. Tätigkeit als Schuldnerberater nicht umsatzsteuerbefreit
6. Übernahme von ärztlichen Diensten für Polizeibehörden nicht umsatzsteuerfrei
7. Verwertung sicherungsübereigneter beweglicher Wirtschaftsgüter: Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit
8. Wann eine Moderationstätigkeit nicht künstlerisch, sondern gewerblich ist

## 1. Zeiterfassung: Betriebsrat kann Regelung erzwingen

**Der Betriebsrat hat ein Initiativrecht für die Ausgestaltung der Zeiterfassung. Damit kann er eine Regelung darüber erzwingen, wie die Arbeitszeiten im Unternehmen erfasst werden.**

### Hintergrund

Der Betriebsrat forderte vom Arbeitgeber, Verhandlungen über die Ausgestaltung der Arbeitszeiterfassung aufzunehmen. Konkret ging es um die Zeiterfassung der Arbeitszeiten der im Betrieb beschäftigten Außendienstmitarbeiter, da im Unternehmen bislang nur Konzernbetriebsvereinbarungen über die Arbeitszeit und deren Erfassung via SAP für den Innendienst bestehen.

Der Arbeitgeber lehnte es jedoch ab, Gespräche mit dem Betriebsrat zu führen. Als Grund nannte er, dass man sich grundsätzlich für ein System der elektronischen Arbeitszeiterfassung entschieden habe, für dessen Regelung wie beim Innendienst der Konzernbetriebsrat zuständig sei. Im Hinblick auf die anstehende gesetzliche Regelung und die geplante Tariföffnung wolle man aber derzeit nicht handeln, vor allem, da man hoffe, dass der Außendienst letztlich nicht unter die Aufzeichnungspflicht fallen werde.

Das Arbeitsgericht setzte auf Antrag des Betriebsrats eine Einigungsstelle ein. Es verwies darauf, dass diese nicht offensichtlich unzuständig sei, weil es dem Betriebsrat nicht um das "Ob" der Zeiterfassung gehe, sondern allein um das "Wie" der Zeiterfassung. Damit gebe es einen Spielraum für Mitbestimmung.

### Entscheidung

Das LAG hat in seinem Beschluss unter Hinweis auf die BAG-Rechtsprechung die Entscheidung des Arbeitsgerichts bestätigt. In der Begründung hieß es, dass der Arbeitgeber sich gegenüber dem Initiativrecht des Betriebsrats nicht darauf berufen könne, "noch nicht entschieden zu sein, ob er sich rechtmäßig verhalten und der Pflicht zum Handeln nachkommen möchte".

Deutlich machte das LAG zudem, dass der Arbeitgeber nicht allein eine Vorentscheidung über die Art der Zeiterfassung treffen könne, die ihrerseits evtl. die Mitbestimmung des Konzernbetriebsrats erfordere. Vielmehr gaben die LAG-Richter dem klagenden Betriebsrat Recht: Gerade die Entscheidung über die beste Art der Zeiterfassung sei Gegenstand der Mitbestimmung des - regelmäßig örtlichen - Betriebsrats.

## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

## 1. Gewerbeverlust: Einbringung in eine Mitunternehmerschaft

**Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, geht der auf ihn entfallende Verlustabzug unter. Das gilt auch bei einer Organschaft, da Organträger und Organgesellschaft getrennte Betriebe bleiben (sog. eingeschränkte Einheitstheorie).**

### Hintergrund

Die A-GmbH & Co. KG ist gewerbsteuerliche Organträgerin, die B-GmbH und die C-GmbH sind jeweils Organgesellschaften. Unterjährig kam es bei der Organträgerin zu einem Wechsel der Gesellschafter, indem die Kommanditisten E, F und G ihre Kommanditanteile in die H-GmbH & Co. KG eingebracht haben.

Im Jahr 2014 erzielte die Organträgerin einen Verlust, von den beiden Organgesellschaften waren jeweils Gewinne zuzurechnen, insgesamt ergab sich bei der Organträgerin ein positiver Gewerbeertrag. Im Rahmen einer Betriebsprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der "eigene" Gewerbeverlust der Organträgerin, soweit er auf die Kommanditisten E, F und G entfiel, wegen entfallener Unternehmeridentität nach § 10a GewStG untergeht. Der Einspruch gegen den Bescheid über den Gewerbsteuerermessbetrag blieb erfolglos.

### **Entscheidung**

Das FG wertet die Klage als unbegründet und den angefochtenen Bescheid über den Gewerbsteuerermessbetrag als rechtmäßig. Eine vollständige Berücksichtigung eines Gewerbeverlustes setzt nach § 10a GewStG die Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus. Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, geht der Verlustabzug verloren, soweit der Fehlbetrag auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt. Damit geht ein Verlustabzug auch unter, wenn ein Gesellschafter seine Gesellschaftsanteile an eine andere Personengesellschaft veräußert bzw. – wie hier – in diese einbringt.

Organträger und Organgesellschaft einer Organschaft bilden nach der sog. eingeschränkten Einheitstheorie trotz der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG kein einheitliches Unternehmen. Deshalb sind der Gewerbeertrag der Organgesellschaft einerseits und der Gewerbeertrag des Organträgers andererseits auf der ersten Stufe jeweils getrennt zu ermitteln. Erst auf der zweiten Stufe werden die jeweiligen Gewerbeerträge beim Organträger zusammengerechnet.

## **2. Zur Kürzung des Gewerbeertrags einer Komplementär-GmbH**

**Die Beteiligung einer GmbH als Komplementärin an einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Kommanditgesellschaft (Zebragesellschaft) ist keine Verwaltung und Nutzung eines nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden eigenen Grundbesitzes. Sie berechtigt nicht zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags, wenn die GmbH am Vermögen der Zebragesellschaft nicht beteiligt ist.**

### **Hintergrund**

Die GmbH errichtete, erwarb, vermietete und verpachtete Liegenschaften. Zudem verwaltete sie in ihrem eigenen Vermögen gehaltene Beteiligungen. Sie war an 2 Vermietungs-GbR beteiligt.

Außerdem war sie Komplementärin ohne Kapitalanteil und Vermögensbeteiligung einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten KG. In 2012 erhielt sie dafür eine "Haftungsvergütung" (5 % ihres Stammkapitals). In 2013 wurde der KG-Vertrag dahin geändert, dass der GmbH zusätzlich eine "Avalgebühr" oder "Vorabvergütung" (1 % des Stammkapitals) zustand.

Die GmbH beantragte für 2012 bis 2015 erfolglos die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Das FG wies die dagegen gerichtete Klage ab. Mangels Vermögensbeteiligung handele es sich bei dem Haftungsentgelt nicht um eine anteilsbezogene Zahlung (Gewinnanteil), sondern um einen konkreten Leistungsbezug. Die KG habe damit eine der erweiterten Kürzung entgegenstehende Nebentätigkeit ausgeübt. Diese Leistung sei nicht zwingend notwendiger Teil einer eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung gewesen.

## Entscheidung

Der BFH wies die Revision der GmbH zurück. Die erweiterte Kürzung steht ihr nicht zu, und zwar unabhängig davon, ob die Übernahme der Vollhaftung gegen Entgelt auf dem Gesellschaftsvertrag oder auf einem gesonderten schuldrechtlichen Vertragsverhältnis beruht.

Die erweiterte Kürzung kommt u. a. bei Unternehmen in Betracht, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen. Das kann insbesondere bei Gebrauchsüberlassung (Vermietung, Verpachtung) vorliegen. Der Grundbesitz kann aber auch durch die Nutzung des Absicherungspotentials für fremde Schuld (z. B. Belastung eines eigenen Grundstücks mit einer Grundschuld zur Absicherung eines von einem Dritten aufgenommenen Darlehens) gegen Entgelt eingesetzt werden. Das gilt jedenfalls, wenn die Sicherheitengestellung für fremde Schuld die Grenze zur Gewerblichkeit nicht überschreitet.

Die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes kann auch bei einer sog. Zebragesellschaft vorliegen, wenn eine nur wegen ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegende Gesellschaft sich an einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt.

Ist eine GmbH an einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten KG jedoch ohne Vermögensbeteiligung beteiligt und übernimmt sie als Komplementärin gegen Entgelt die volle Haftung, verwaltet und nutzt sie nicht eigenen Grundbesitz i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Denn wenn einem Gesellschafter mangels Vermögensbeteiligung kein Bruchteil des Grundbesitzes der vermögensverwaltenden Personengesellschaft zuzurechnen ist, beteiligt er sich nicht an der Verwaltung eigenen Grundbesitzes, sondern an der Verwaltung des nur den anderen (am Gesellschaftsvermögen beteiligten) Gesellschaftern zuzurechnenden und damit fremden Grundbesitzes. Beruht das Entgelt auf dem Gesellschaftsvertrag, handelt es sich um einen Ertrag aus der Verwaltung und Nutzung fremden Grundbesitzes.

Wird das Entgelt aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrags neben dem Gesellschaftsvertrag gezahlt und die Haftung für fremde Schuld nicht auf bestimmte Vermögensgegenstände beschränkt, sondern auf das gesamte Vermögen bezogen, wird das "Haftungsentgelt" bzw. die "Avalgebühr" nur dann durch die Nutzung des Absicherungspotentials des Grundbesitzes erzielt, wenn das Vermögen der GmbH ausschließlich aus Grundbesitz (und daneben Kapitalvermögen) besteht. Ist das nicht der Fall, liegt keine für die erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erforderliche ausschließliche Nutzung von Grundbesitz (und ggf. Kapitalvermögen) vor. Im Streitfall nutzte die GmbH für Haftungszwecke nicht nur ihr Grund- und Kapitalvermögen, sondern, und damit schädlich, ihr gesamtes Vermögen einschließlich ihres Beteiligungsvermögens.

## Kapitalanlage & Versicherung

### 1. Wildunfall muss glaubhaft gemacht werden

**Die Teilkaskoversicherung kommt für Schäden auf, die durch den Zusammenstoß eines Tieres mit dem Fahrzeug entstehen, wenn der Unfallhergang glaubhaft gemacht werden kann.**

#### Hintergrund

Ein Pkw-Fahrer befuhr mit seinem Fahrzeug eine Landstraße, die durch ein Waldstück führte. Auf der nassen Fahrbahn geriet der Wagen ins Schleudern und rutschte in einen Graben. Dort prallte er gegen einen Baumstumpf. Das Fahrzeug erlitt durch den Aufprall einen Totalschaden i. H. v. gut 6.500 EUR.

Die Halterin des Fahrzeugs, die Ehefrau des Unfallfahrers, wollte den Schaden von der Teilkaskoversicherung ersetzt bekommen. Ihrem Ehemann sei in dem Waldstück plötzlich von rechts ein Reh vor das Auto gelaufen. Ihr Mann habe deshalb eine Vollbremsung gemacht, um einen Frontalzusammenstoß mit dem Tier zu vermeiden.

Durch die Vollbremsung habe er jedoch die Kontrolle über das Fahrzeug verloren, das im Straßengraben gelandet sei. Das Reh, mit dem das Fahrzeug kollidiert sei, sei geflüchtet und nicht mehr auffindbar gewesen.

Die beklagte Versicherung bestritt den Unfallhergang und weigerte sich, den Fahrzeugschaden zu übernehmen. Dagegen erhob die Fahrzeughalterin Klage.

### **Entscheidung**

Das LG sah keinen Anspruch der Frau gegen die Versicherung. Sie habe nicht beweisen können, dass der Unfall tatsächlich durch einen Zusammenstoß mit Wild verursacht worden sei.

Die Angaben des Ehemanns seien zu vage und ungenau gewesen. Er habe weder detailliert schildern können, wie und wo er das Wild wahrgenommen habe - unmittelbar vor oder erst nach der Kollision. Er habe auch nicht sagen können, wie und wohin sich das Tier entfernt habe.

Im Rahmen der Beweisaufnahme haben sich auch keine weiteren objektiven Anhaltspunkte für einen Wildunfall ergeben. So konnten bei der Untersuchung des Fahrzeugs keine Spuren eines Wildunfalls festgestellt werden.

Zwar war es nicht verwunderlich, dass aufgrund des Aufpralls und der Zerstörung des Kühlergrills und der Fahrzeugfront keine Spuren wie Blut, Sekrete, Wildhaare oder ähnliches gefunden wurden. Damit gab es aber auch keine objektiven Anhaltspunkte für die Unfalldarstellung des Fahrers.

Die Angaben des Unfallfahrers waren damit nicht so belastbar, dass sich daraus eine richterliche Überzeugung nach § 286 ZPO über den behaupteten Unfallhergang begründen ließe.

## **2. Zur Anwendung des § 15b EStG im Zusammenhang mit einem Erwerb fremdfinanzierter Inhaber-schuldverschreibungen**

**Erzielt ein Steuerpflichtiger negative Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die Beteiligung an einer Gesellschaft im Wege einer sog. Einzelinvestition, erfordert das Ausnutzen einer modellhaften Gestaltung zur Versteuerzielung aufgrund eines vorgefertigten Konzepts, dass er sich wie ein passiver Kapitalanleger verhält, und zwar bei der Entwicklung der Geschäftsidee, der Vertragsgestaltung und der Vertragsumsetzung.**

### **Hintergrund**

B verfügte im Streitjahr 2006 über hohe steuerpflichtige Einkünfte aus Immobilienveräußerungen. Er beauftragte im November 2006 den Rechtsanwalt/Steuerberater R mit der Entwicklung eines Konzepts zur Schaffung steuerrechtlichen Verlustverrechnungspotentials. Bereits im Juni 2006 hatte R gegenüber der B-Bank (ohne Beauftragung durch die A, B, C) ein entsprechendes Konzept für in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Investoren unter Errichtung einer KG, die fremdfinanzierte Schuldverschreibungen erwirbt, vorgestellt.

Ausgehend von dem durch R empfohlenen Erwerb einer fremdfinanzierten Schuldverschreibung gründeten die A und B die X-KG als vermögensverwaltende und nicht gewerblich geprägte KG. Kommanditisten wurden A und B. C beteiligte sich als atypisch stiller Gesellschafter.

Die KG erwarb noch in 2006 Schuldverschreibungen der in Luxemburg ansässigen A-Bank mit Bonusabrede und 10-jähriger Laufzeit. Nach den Anleihebedingungen sollten die Schuldverschreibungen jährlich mit ei-

nem festen Zinssatz i. H. v. 4 % bezogen auf den gesamten Nennbetrag verzinst werden. Die Zinsen an die KG waren jährlich nachschüssig zu zahlen. Zusätzlich sollte zum Endfälligkeitstermin ein fester-Bonusbetrag und ein variabler Bonuszins gezahlt werden.

Zur Finanzierung der Anschaffung der Schuldverschreibungen gewährte die B-Bank der KG ein Darlehen. Der ausbezahlte Nettodarlehensbetrag (Bruttodarlehen abzgl. Disagio von 5 %) entsprach den Anschaffungskosten der Schuldverschreibungen. Die KG leistete im Streitjahr an die B-Bank die vorschüssig zu zahlenden Darlehenszinsen. Wegen der an sie nachschüssig zu zahlenden Zinsen erzielte die KG im Streitjahr noch keine Zinseinnahmen.

Die KG erklärte für 2006 u. a. Werbungskosten zu ausländischen Zinsen bestehend aus dem Disagio und den im Streitjahr vorschüssig gezahlten Darlehenszinsen.

Das Finanzamt sah die Beteiligungen an der KG als Steuerstundungsmodell i. S. d. § 15b EStG an. Es stellte einen nicht ausgleichsfähigen Verlust i. S. d. § 15b Abs. 4 Satz 1 EStG und dessen Verteilung auf die Gesellschafter gesondert und einheitlich fest. Die laufenden Einkünfte stellte es mit 0 EUR fest. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung würden den Zinserträgen ab 2007 jährlich Darlehenszinsen in gleicher Höhe gegenüberstehen, sodass im Ergebnis erst 2016 Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern seien und somit durch den Werbungskostenüberschuss im Erstjahr (2006) die Möglichkeit geboten werde, Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen.

Das FG folgte der Auffassung des Finanzamts und wies die Klage ab.

### **Entscheidung**

Der BFH teilt nicht die Auffassung des Finanzamts und des FG. Wegen der nicht nur unwesentlichen Abänderung des zunächst vorgefertigten Konzepts durch die KG liegt kein Steuerstundungsmodell vor. Die Revision der KG war demnach begründet.

Eine modellhafte Gestaltung zur Erzielung negativer Einkünfte i. S. d. § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG liegt nicht bereits dann vor, wenn eine in Fachkreisen bekannte Gestaltungsidee mit dem Ziel der Verlusterzielung und Verrechnung vom Steuerpflichtigen selbst umgesetzt wird. Charakteristisch für ein vorgefertigtes Konzept ist die Passivität des Investors/Anlegers. Gibt dieser jedoch aktiv die einzelnen Leistungen und Zusatzleistungen sowie deren Ausgestaltung – von Anfang an oder in Abwandlung des zunächst vorgefertigten Konzepts – selbst vor und bestimmt er damit das Konzept wesentlich mit, handelt es sich nicht um ein vorgefertigtes Konzept.

Das gilt ebenso, wenn die negativen Einkünfte nicht durch die Beteiligung an einem geschlossenen Fonds, sondern im Wege einer sog. Einzelinvestition durch die Beteiligung an einer Gesellschaft erzielt werden.

Auch der Lenkungszweck des § 15b EStG verlangt nicht, negative Einkünfte aufgrund einer Einzelinvestition im Wege einer Beteiligung an einer Gesellschaft anderen Kriterien zu unterwerfen als negative Einkünfte aus der Beteiligung an einem geschlossenen Fonds. Nach § 15b Abs. 2 Satz 3 EStG ist es unerheblich, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen. § 15 b EStG soll nicht verhindern, dass zu Verlusten führende Vorschriften von Einzelinvestoren genutzt werden, sondern nur unterbinden, dass die Nutzung solcher Regelungen konzeptionell einer Vielzahl von Steuerpflichtigen angeboten wird.

Nach der tatsächlichen Gestaltung haben die KG-Gesellschafter die von R vorgeschlagene und in Fachkreisen bekannte Gestaltungsidee des Erwerbs einer fremdfinanzierten Schuldverschreibung individuell angepasst und sich nicht wie passive Kapitalanleger verhalten. Die Gründung der KG war nicht Teil der von R an die B-Bank übersandten Investitionsidee. Diese sah lediglich eine Beteiligung der Investoren über ein Treuhandverhältnis mit einem abgestimmten Vertragswerk vor. A, B und C blieben auch bei der Ausgestaltung und Umsetzung der KG nicht passiv. Sie verfassten den Gesellschaftsvertrag selbst und verhandelten erfolgreich mit der B-Bank. Damit haben sie unter Beauftragung des R und durch Eigenleistungen, eine individuell angepasste Investition verwirklicht. Die Erzielung der negativen Einkünfte beruht daher nicht mehr auf dem von R vorgefertigten Konzept.

### 1. Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen sind gesondert festzustellen

**Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen i. S. v. § 34b EStG sind als Teil der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert festzustellen.**

#### Hintergrund

Der Kläger hat seinen Wohnsitz im Zuständigkeitsbereich des Finanzamts A. Im Streitjahr 2018 erzielte er u. a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus einem in Bundesland X belegenen Forstbetriebs. Das für die gesonderte Feststellung dieser Einkünfte zuständige Finanzamt Y erließ einen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2018 und stellte laufende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. H. v. 118.226 EUR fest.

Das Finanzamt übernahm diese Besteuerungsgrundlagen in den Einkommensteuerbescheid 2018. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Die von ihm in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten besonderen Steuersätze für die Kalamitätsnutzung gem. § 34b EStG seien nicht angewendet worden. Von den Einkünften aus Forstwirtschaft seien 111.733,76 EUR aus windbruchbedingten Notverkäufen entstanden. Davon unterlägen 73,31 % der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes und 26,69 % dem Viertelsteuersatz.

Das Wohnsitz-Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück. Es seien nur Einwendungen vorgetragen worden, die sich gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Einkünften richteten. Hierbei handele es sich um einen Grundlagenbescheid. Bei der Einkommensteuerfestsetzung im Folgebescheid seien Einwände gegen die Richtigkeit des Grundlagenbescheids ausgeschlossen. Die Klage des Steuerpflichtigen war erfolglos.

#### Entscheidung

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hat zutreffend entschieden, dass eine Anwendung der besonderen Steuersätze des § 34b EStG durch das Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Klägers mangels gesonderter Feststellung von außerordentlichen (tarifbegünstigten) Einkünften aus Holznutzungen durch das Finanzamt Y nicht in Betracht kommt.

Nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO werden gesondert festgestellt die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder einer freiberuflichen Tätigkeit, wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist.

Dass diese Voraussetzungen für eine gesonderte Feststellung der Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft infolge des Auseinanderfallens der örtlichen Zuständigkeit für die gesonderte Gewinnfeststellung (Finanzamt Y als Lage-Finanzamt) und für die Steuern vom Einkommen (Finanzamt A als Wohnsitz-Finanzamt) dem Grunde nach vorliegen, ist offensichtlich.

Wie das FG zutreffend entschieden hat, sind die Einkünfte des Klägers aus außerordentlichen Holznutzungen i. S. v. § 34b EStG in diese gesonderte Feststellung einzubeziehen. Die Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen gehören zu den Einkünften des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft. Sie sind dementsprechend im Rahmen dieser Einkünfte gem. § 34b EStG zu ermitteln und folglich auch mit den Einkünften des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft gesondert festzustellen. Denn § 34b Abs. 2 EStG regelt die "Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen". Handelt es sich bei den fraglichen Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen – wie im Streitfall – um solche aus Land- und Forstwirtschaft, betrifft



§ 34b EStG demzufolge unmittelbar (auch) die Einkünfteermittlung. Insbesondere handelt es sich bei den außerordentlichen Einkünften i. S. d. § 34b EStG nicht um eine eigene, – der gesonderten Feststellung nicht unterfallende – weitere Einkunftsart.

Eine andere Frage ist es, wie sich im Falle des Vorliegens von Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen die Einkommensteuer nach § 34b Abs. 3 EStG bemisst. Die Gewährung der Tarifiermäßigung selbst – d. h. die konkrete Höhe der Einkommensteuer für die Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen – kann nicht im gesonderten Feststellungsverfahren, sondern nur im Veranlagungsverfahren durch das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt erfolgen.

Dies setzt allerdings voraus, dass überhaupt Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen vorliegen. Hierzu gehört nach den vorstehenden Ausführungen auch die Feststellung der begünstigten außerordentlichen Einkünfte im Wege der Verhältnisrechnung nach § 34b Abs. 2 EStG, auf die die Tarifiermäßigung anzuwenden ist. Denn soweit in den Einkünften (hier aus Forstwirtschaft) solche aus ordentlichen Holznutzungen enthalten sind, handelt es sich um laufende, nicht tarifbegünstigte Einkünfte. Die hierfür erforderlichen Feststellungen trifft allein das Feststellungs-Finanzamt. Insoweit geht es um die Einkünfteermittlung und nicht um die (nachgelagerte) Frage der Höhe der auf der Grundlage dieser Einkünfte (im Veranlagungsverfahren) festzusetzenden Einkommensteuer.

Da das Lage-Finanzamt Y vorliegend keine tarifbegünstigten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen, sondern nur laufende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festgestellt hat, kommt eine Gewährung der Tarifiermäßigung des § 34b Abs. 3 EStG durch das Finanzamt nicht in Betracht.

## Lohn und Gehalt

### 1. Gewinne aus Online-Pokerspiel können steuerpflichtig sein

**Gewinne aus dem Online-Pokerspiel können als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer unterliegen.**

#### Hintergrund

Der Mathematikstudent X begann in 2007 mit dem Online- Pokerspiel. Im Jahr 2009 erzielte er einen Gewinn von rund 80.000 EUR. Seine Einsätze wuchsen von einstelligen US-Dollar Beträgen bis zum Höchstmaß von 50 US-Dollar. Er spielte an bis zu 4 virtuellen Tischen parallel. Die Nettospielzeit betrug für 2009 ca. 450 Stunden.

In den Folgejahren 2010 bis 2013 spielte X bei 17 Online-Portalen mit 29 verschiedenen Benutzernamen und erzielte jährliche Gewinne von 400.000 EUR bis 735.000 EUR. Die Einsätze lagen nun zwischen 25 und 300 US-Dollar. Insgesamt spielte X im Zeitraum von 2009 bis 2013 rund 780.000 "Hände" (Einzelspiele). Ab 2010 beteiligte er bei ca. 4.000 Spielen einen Dritten zu jeweils 20 % bis 30 % am jeweiligen Gewinn oder Verlust.

Das Finanzamt behandelte den im Jahr 2009 erzielten Gewinn (80.000 EUR) als steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG ging davon aus, dass X erst seit Oktober 2009 gewerblich tätig war und in den Monaten Oktober bis Dezember einen gewerblichen Gewinn von rund 60.000 EUR erzielte.

## Entscheidung

X hat mit dem nachhaltig betriebenen Online-Pokerspiel den Rahmen einer reinen Hobbytätigkeit überschritten und damit der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer unterliegende Einkünfte erzielt.

X hat selbstständig und mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt. Zudem ist er auch nachhaltig tätig geworden. Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie objektiv erkennbar von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen. Bei der Anzahl der Spiele (in 2009 bis 2013 mehr als 780.000) und der Spielzeit (über 5.500 Stunden) ist die Wiederholungsabsicht offensichtlich. Dass X die Gewinne nicht für seinen Lebensunterhalt ausgegeben, sondern angespart hat, steht der Nachhaltigkeit nicht entgegen.

Der BFH bejaht auch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Dazu ist kein formalisierter Spielvertrag mit einem Spielveranstalter erforderlich. Es genügt, dass der Spieler mit seinen Mitspielern in Leistungsbeziehungen tritt. Die Leistung des X lag in der Teilnahme an den Spielen und in der Zusage, seinen Einsatz zu erbringen. Diese Leistung bot er in einem Umfeld (Online-Pokerspielportale) an, das in besonderem Maße von der Anwesenheit spielgeneigter Personen geprägt wird. Damit trat X auch nach außen hin für Dritte erkennbar in Erscheinung. Hierfür genügt sein Auftreten, unter den jeweiligen Benutzernamen. Der BFH konnte letztlich offenlassen, ob X ausschließlich in Rechtsbeziehungen zu dem jeweiligen Portalbetreiber trat oder ob zusätzlich noch in standardisierter Form Rechtsbeziehungen zu den jeweiligen Mitspielern begründet wurden. In beiden Fällen ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben, da X jeweils über Geschäftspartner verfügte. Mit der Teilnahme am Spiel unterwarf er sich den jeweiligen Teilnahmebedingungen.

Bei Tätigkeiten, die als Freizeitgestaltung ausgeübt werden und nur ausnahmsweise gewerblich sein können (wie bei Spielern oder Sportlern), ist die Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit danach vorzunehmen, ob der Steuerpflichtige damit private Spielbedürfnisse gleich einem Freizeit oder Hobbyspieler befriedigt oder ob in der Gesamtschau strukturell-gewerbliche Aspekte entscheidend in den Vordergrund rücken. Vergleichsmaßstab ist das Leitbild des Berufsspielers. Dafür, dass es X nicht mehr nur um die Befriedigung privater Spielbedürfnisse ging, sondern er das Pokerspiel zur Erzielung von Einkünften eingesetzt und es um des Entgelts willen betrieben hat, sprechen Indizien wie die planmäßige Nutzung eines bestimmten Marktes unter Einsatz von "beruflichen" Erfahrungen, die herausragenden Fähigkeiten zur Wahrscheinlichkeitsanalyse der Spielausgänge und die Anwendung einer eigenen Spielstrategie. Die erhebliche Anzahl der Spiele und der hohe Zeiteinsatz gingen weit über dasjenige hinaus, was die Allgemeinheit noch als Hobbytätigkeit ansieht.

## Private Immobilienbesitzer

### 1. Kaufpreiszahlung in Raten: Wie sind die Zinsen zu berücksichtigen?

**Im Zusammenhang mit der Veräußerung von zum Privatvermögen gehörenden Gegenständen vereinbarte langfristige Kaufpreiszinsen sind in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Das gilt auch, wenn keine Verzinsung vereinbart wurde.**

#### Hintergrund

Die Kläger sind verheiratet und werden zusammen veranlagt. Sie haben versucht, ein geerbtes Einfamilienhaus zu vermieten und haben hierfür u. a. Zinsaufwendungen und Maklerkosten geltend gemacht. Da sich

die Vermietung als schwierig erwiesen hat, haben die Kläger das Haus an ihren Sohn verkauft, wobei der Kaufpreis unverzinslich in Raten zu zahlen war.

Das Finanzamt hat den Kaufpreis, der durch wiederkehrende Leistungen beglichen wurde, in einen Zins- und Tilgungsanteil aufgeteilt, da ein zum Privatvermögen gehörendes Grundstück veräußert und die Kaufpreisforderung langfristig – länger als 1 Jahr – bis zu einem bestimmten Zeitpunkt gestundet worden sei. Die Stundung enthalte einen darlehensähnlichen Charakter, sodass sie einen Zinsanteil enthalte. Dies gelte auch dann, wenn die Vertragsparteien keine Zinsen vereinbart oder sogar ausdrücklich ausgeschlossen hätten. Die Kläger vertraten dagegen die Ansicht, dass keine Zinsen aus den Kaufpreistraten zu berücksichtigen seien.

### **Entscheidung**

Die Klage ist unbegründet. Der in den Kaufpreistraten enthaltene Zinsanteil stellt Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar. Wird ein zum Privatvermögen gehörender Gegenstand veräußert und die Kaufpreisforderung langfristig – länger als 1 Jahr – bis zu einem bestimmten Zeitpunkt gestundet, so sind nach der ständigen Rechtsprechung des BFH die geleisteten Zahlungen (Kaufpreistraten) in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil zu zerlegen. Der Zinsanteil unterliegt als Ertrag aus sonstigen Kapitalforderungen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG der Einkommensteuer. Dies gilt auch dann, wenn die Vertragsparteien Zinsen nicht vereinbart oder sogar ausdrücklich ausgeschlossen haben.

Bei der Berechnung des Zinsanteils sind die nach § 13 Abs. 1 Satz 1 BewG in Verbindung mit Anlage 9a BewG zu bestimmenden Barwerte zu Beginn und zum Ende des Streitjahres unter Zugrundelegung finanzmathematischer Grundsätze basierend auf einem Zinsfuß von 5,5 % zu ermitteln, soweit nicht ein höheren Rechnungszinsfuß vereinbart wurde.

## **2. Wann Mieter die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch nehmen können**

**Mieter können die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen geltend machen. Das gilt auch dann, wenn sie die Verträge mit den Leistungserbringern nicht selbst abgeschlossen haben.**

### **Hintergrund**

Die Kläger sind Eheleute, die für das Streitjahr 2016 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Sie wohnten in einer Eigentumswohnung, die sie vom Eigentümer angemietet hatten. Die Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums der Wohnungseigentümer oblag einer Verwalterin. Die Kläger machten eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG für folgende Aufwendungen geltend:

- Funktionsprüfung Rauchwarnmelder lt. Heizungsabrechnung (Lohnanteil),
- Treppenhausreinigung 25 % Anteil (Lohnanteil) sowie
- Schneeräumdienst und Gartenpflege (Lohnanteil).

Als Nachweis für die Treppenhausreinigung sowie den Schneeräumdienst und die Gartenpflege legten sie die "Wohnnebenkostenabrechnung 2016" ihres Vermieters vor. Die Aufwendungen für die Treppenhausreinigung ergaben sich aus einer "Hausgeldabrechnung", die die Wohnungsverwaltung dem Vermieter für 2016 in Rechnung gestellt hatte. Die Aufwendungen für die Funktionsprüfung der Rauchwarnmelder, die in der Wohnnebenkostenabrechnung unter der Position "Heizung Wasser" mit enthalten waren, ergaben sich aus der an den Vermieter gerichteten "Betriebskosten-Abrechnung" der Verwalterin der WEG (X) für das Streitjahr.

Das Finanzamt erkannte die geltend gemachten Aufwendungen nicht an. Auch die Klage war erfolglos. Der BFH hat auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger die Revision gegen die Entscheidung des FG zugelassen.

### **Entscheidung**

Der BFH hält die Revision der Kläger für begründet. Er hat das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Der BFH konnte auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob den Klägern die Steuerermäßigung nach § 35a EStG zusteht.

Der Berücksichtigung des Schneeräumens und der Gartenpflege als haushaltsnahe Dienstleistungen steht es nicht entgegen, dass diese Arbeiten von Personen erledigt wurden, die zu den Klägern oder ihrem Vermieter nicht in einem Beschäftigungs- oder Dienstverhältnis standen. Der im Gesetz verwendete Begriff der "Dienstleistungen" begrenzt den Anwendungsbereich des § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht auf Dienst- bzw. Arbeitsverträge i. S. v. § 611 BGB. Begünstigt sind alle nicht unter § 35a Abs. 1 EStG fallenden, auf vertraglicher oder vertragsähnlicher Grundlage erbrachten Leistungen, die mit der Haushaltsführung in Zusammenhang stehen.

Der Steuerermäßigung steht nicht entgegen, dass die Mieter die Verträge mit den jeweiligen Leistungserbringern, z. B. dem Reinigungsunternehmen und dem Handwerksbetrieb, nicht selbst abgeschlossen haben, also zwischen den Mietern den Erbringern der haushaltsnahen Dienstleistungen keine unmittelbaren vertraglichen oder vertragsähnlichen Rechtsbeziehungen bestanden. Für die Gewährung der Steuerermäßigung ist ausreichend, dass die haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen dem Mieter zu Gute gekommen sind.

Die Kläger haben von der Treppenhausreinigung, dem Schneeräumen und der Gartenpflege als haushaltsnahe Dienstleistungen sowie der Funktionsprüfung der Rauchwarnmelder als Handwerkerleistung jeweils profitiert. Folglich haben sie diese Leistungen auch dann in Anspruch genommen, wenn die Arbeiten z. B. aufgrund eines vom Vermieter, der Verwalterin oder der Eigentümergemeinschaft abgeschlossenen Dienst-, Arbeits- oder Werkvertrags, im Auftrag des Vermieters, im Rahmen einer (berechtigten) Geschäftsführung ohne Auftrag, in Erfüllung einer (gemeinschaftsbezogenen) Verpflichtung zur Instandhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums oder einer anderen zivilrechtlichen Rechtsgrundlage ausgeführt wurden.

Soweit das Gesetz verlangt, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist, genügt als Nachweis auch eine Wohnnebenkostenabrechnung oder eine Bescheinigung, die dem von der Finanzverwaltung anerkannten Muster entspricht. Aus beiden müssen sich allerdings Art, Inhalt und Zeitpunkt der Leistung sowie Leistungserbringer und Leistungsempfänger nebst geschuldetem Entgelt einschließlich des Hinweises der unbaren Zahlung ergeben.

Die Wohnnebenkostenabrechnungen des Vermieters bzw. die Hausgeldabrechnungen der Eigentümergemeinschaft oder des Verwalters sowie weitere oder ergänzende Abrechnungsunterlagen, die der Mieter oder Wohnungseigentümer erhalten hat, können die Rechnungen der Leistungserbringer repräsentieren. Können den vorgenannten Abrechnungen daher die wesentlichen Angaben entnommen werden, die an eine Rechnung i. S. d. § 35a Abs. 5 Satz 3 1. Halbsatz EStG zu stellen sind, reicht der Erhalt dieser Abrechnungen bei Mietern und Wohnungseigentümern regelmäßig für die Geltendmachung der Steuerermäßigung aus.

## 1. Änderung von Steuerbescheiden bei doppelt erklärten Einnahmen möglich?

**Werden Einnahmen eines angestellten Chefarztes irrtümlich sowohl bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit als auch bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit erklärt, liegt kein "grobes Verschulden" vor. Der entsprechende Steuerbescheid kann trotz Bestandskraft geändert werden.**

### Hintergrund

Der Kläger ist als leitender Arzt in einem Krankenhaus tätig. Im Streitjahr wurden bei der Einkommensteuererklärung dieselben Einnahmen aus Wahlleistungen sowohl bei den Einkünften aus selbstständiger als auch aus nichtselbstständiger Arbeit berücksichtigt und damit doppelt besteuert.

Die Einnahmen des Klägers aus den stationär erbrachten Wahlleistungen behandelte das Krankenhaus als Bezüge aus dem Dienstverhältnis und unterwarf diese daher dem Lohnsteuerabzug. Die Einnahmen aus der ambulanten wahlärztlichen Tätigkeit des Klägers berücksichtigte es dabei nicht, weil es insoweit von außerhalb des Dienstverhältnisses erbrachten Leistungen ausging. Eine Mitteilung des Krankenhauses, welche der Einnahmen aus den wahlärztlichen Leistungen dem Lohnsteuerabzug unterlegen hatten, erhielt der Kläger nicht. Die als lohnsteuerpflichtig eingestuften Einnahmen wurden in den Gehaltsmitteilungen neben zahlreichen weiteren Angaben und ohne weitere Konkretisierung in der Zeile "Mitversteuerung" ausgewiesen.

In ihren Einkommensteuererklärungen erklärten die steuerlich vertretenen Kläger die Vergütungen aus sämtlichen wahlärztlichen Leistungen als Betriebseinnahmen aus selbstständiger Arbeit. Das Finanzamt veranlagte die Kläger erklärungsgemäß. Die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2012 wurden bestandskräftig. Mit Schreiben vom 19.12.2014 beantragten die Kläger eine Änderung der Bescheide gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO mit der Begründung, es sei ihnen erst nachträglich bekannt geworden, dass die Einnahmen aus den stationär erbrachten Wahlleistungen vom Krankenhaus dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden seien.

Finanzamt und FG lehnten die Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids ab. Das FG begründete die Klageabweisung u. a. damit, dass die Kläger hinsichtlich der unrichtigen Angabe der Einkünfte ein grobes Verschulden treffe.

### Entscheidung

Auf die Revision der Kläger wurde das Urteil des FG aufgehoben und die Sache zurückverwiesen. Das FG habe zu Unrecht die von den Klägern begehrte Änderung abgelehnt. Die Sache war jedoch nicht spruchreif. Der BFH konnte auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen nicht beurteilen, in welcher konkreten Höhe die Einnahmen doppelt berücksichtigt wurden.

Im Streitfall ist dem Finanzamt, auf dessen Kenntnis es bei der Anwendung des § 173 AO ankommt, eine Tatsache i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nachträglich bekannt geworden. Denn das Finanzamt hat erst nach Eintritt der Unanfechtbarkeit Kenntnis davon erlangt, dass die Kläger die streitgegenständlichen Einnahmen doppelt erfasst haben.

Im Streitfall hat das FG den Begriff des "groben Verschuldens" unzutreffend ausgelegt, weil es an die Voraussetzungen, unter denen die doppelte Erklärung der Einnahmen als entschuldbar anzusehen ist, zu hohe Anforderungen gestellt hat.

Die Annahme des FG, dem Kläger habe sich die doppelte steuerliche Erfassung seiner Einnahmen aus den stationären Wahlleistungen aufdrängen müssen, weil diese bei zutreffender Auslegung der dienstvertragli-

chen Regelungen nur bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit hätten erfasst werden dürfen, berücksichtigt nicht hinreichend, dass die Frage, ob wahlärztliche Leistungen innerhalb oder außerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden, nur aufgrund einer wertenden Gesamtbetrachtung der Umstände des Einzelfalls beantwortet werden kann.

Beruhet eine fehlerhafte Steuererklärung jedoch, wie das FG angenommen hat, auch auf einem Rechtsirrtum, ist dies dem Steuerpflichtigen i. d. R. nicht als grobes Verschulden anzulasten. Auf einen die grobe Fahrlässigkeit ausschließenden, entschuldbaren Rechtsirrtum kann sich der Steuerpflichtige regelmäßig nur dann nicht berufen, wenn er eine im Steuererklärungsformular ausdrücklich gestellte, auf einen bestimmten Vorgang bezogene und für ihn verständliche Frage bewusst nicht beantwortet. Ein solcher Fall liegt hier unstreitig nicht vor.

Im Urteilsfall ist der Steuerberater nach Prüfung der Rechtslage zu der Auffassung gelangt, dass die Einnahmen des Klägers aus der Erbringung wahlärztlicher Leistungen zu Einkünften aus selbstständiger Arbeit gehören. Es liegt daher kein grobes Verschulden darin, dass er angesichts der Angabe der gesamten Einnahmen aus der wahlärztlichen Tätigkeit durch die Kläger als Betriebseinnahmen und der Auszahlung der Vergütungen außerhalb der Lohnzahlungen nicht geprüft hat, ob diese Einnahmen vom Arbeitgeber auch noch teilweise oder vollständig der Lohnsteuer unterworfen worden waren.

Die zu Lasten der Kläger unzutreffende Steuerfestsetzung beruhte darauf, dass die Einnahmen aus den stationären Chefarztbehandlungen unerkannt in dem aus den Lohnsteuerbescheinigungen ersichtlichen Bruttoarbeitslohn enthalten waren, so dass dessen Übertragung in die Einkommensteuererklärung im Ergebnis zu einer doppelten steuerlichen Erfassung führte. Kausal für den Doppelpunkt war also nicht die unzureichende "Prüfung der steuerlichen Rechtslage", sondern die fehlende Erkennbarkeit der Zusammensetzung des Bruttoarbeitslohns. Insbesondere begründet auch der Umstand, dass der steuerliche Berater die Angaben in der Einkommensteuererklärung zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nur anhand der Lohnsteuerbescheinigungen erstellt und nicht auch die monatlichen Gehaltsabrechnungen vom Kläger angefordert hat, nicht den Vorwurf der groben Sorgfaltspflichtverletzung. Der steuerliche Berater hatte im Urteilsfall keinen Anlass, die Richtigkeit der Lohnsteuerbescheinigungen in Zweifel zu ziehen.

## 2. Wann ist die Verzinsung einer Versorgungszusage angemessen?

**Weder sind arbeitgeberfinanzierte mit arbeitnehmerfinanzierten Versorgungszusagen noch sind unterschiedliche beruflichen Stellungen miteinander vergleichbar. Bei einer Beitragszeit von über 40 Jahre kann die Verzinsung mit 6 % angemessen sein.**

### Hintergrund

Die Klägerin ist eine GmbH. C ist Minderheitsgesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Seine Schwester Ca ist als Führungskraft bei der Klägerin tätig.

Die GmbH erteilte C (geb. 13.9.1978) und Ca (geb. 9.1.1987) AN-finanzierte Versorgungszusagen (Gehaltsumwandlung). Die Versorgungszusagen sind nicht insolvenzgesichert. Der maßgebliche Zinssatz beträgt 6 % p. a. Hierfür passivierte die GmbH entsprechende Pensionsrückstellungen.

Die Betriebsprüfung vertrat dazu die Auffassung, dass die Verzinsung des Versorgungskapitals von C und Ca lediglich i. H. v. 3 % p. a. angemessen sei und minderte die Rückstellungen entsprechend. Begründet wurde dies u. a. mit einem internen Fremdvergleich, da dem Arbeitnehmer D zeitnah eine arbeitgeberfinanzierte Zusage erteilt worden war, die eine Verzinsung in dieser Höhe vorsieht. Ebenfalls könne auf den Garantiezins für Lebensversicherungen als Fremdvergleichsmaßstab zurückgegriffen werden. Der Einspruch gegen die Steuerbescheide blieb erfolglos.

## Entscheidung

Das FG sah die Klage als zulässig und begründet an. Die Versorgungszusagen an C und Ca sind nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Sie halten einem Fremdvergleich stand. Ein externer Fremdvergleich führt nicht zu einer Verzinsung von 3 % p. a. Die Obergrenze der Verzinsung des Versorgungskapitals kann sich nicht am Garantiezins von Lebensversicherungen orientieren. Vielmehr hat sich ein externer Fremdvergleich an der wahrscheinlich zu erwartenden Rendite zu orientieren. Bei einer Beitragszeit von über 40 Jahren erschien dem FG eine Verzinsung von 6 % als nicht unangemessen.

Die Zusagen an C und Ca sind nicht mit der Zusage an den D vergleichbar. Zum einen ist die Zusage an D arbeitgeberfinanziert, während die strittigen Zusagen auf Gehaltsumwandlungen beruhen und damit durch die Arbeitnehmer selbst finanziert werden.

Eine Vergleichbarkeit ist aber auch aufgrund der beruflichen Stellung im Unternehmen nicht gegeben. Während D als einfacher Angestellter tätig ist, ist C der alleinige und einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer und Ca hat eine leitende Stellung im Unternehmen inne.

## Steuerrecht Privatvermögen

### 1. Kinderbetreuungskosten: Erfordernis der Haushaltszugehörigkeit verfassungswidrig?

**Die Regelung zu den Kinderbetreuungskosten in § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG verstößt nicht gegen die Steuerfreiheit des Existenzminimums und den allgemeinen Gleichheitssatz. Das gilt jedenfalls dann, wenn die Betreuungsaufwendungen desjenigen Elternteils, der das Kind nicht in seinen Haushalt aufgenommen hat, durch den ihm gewährten Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf abgedeckt werden.**

#### Hintergrund

Der Kläger ist Steuerberater und Vater einer 2013 geborenen Tochter. Seit dem Jahr 2018 lebte er von der Mutter des Kindes dauernd getrennt. Im Streitjahr 2020 hatte die Tochter ihren ausschließlichen Wohnsitz bei der Mutter und gehörte nicht zum Haushalt des Klägers. Er schuldete den Barunterhalt, während die Mutter für die Betreuung der Tochter verantwortlich war. Ehegattenunterhalt zahlte der Kläger nicht.

Die Tochter besuchte im Streitjahr zunächst einen Kindergarten und nach ihrer Einschulung den Hort der Grundschule. Die Mutter überwies in diesem Jahr für den Besuch des Kindergartens insgesamt 250 EUR und für den Besuch des Schulhorts insgesamt 348 EUR an die jeweilige Einrichtung. Der Kläger erstattete der Mutter jeweils den halben Monatsbeitrag.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2020 machte der Kläger die Hälfte der Betreuungsaufwendungen für Kindergarten und Schulhort als Sonderausgaben geltend. Die "Höhe der getragenen Kinderbetreuungskosten" gab er mit 299 EUR an.

Im Einkommensteuerbescheid für 2020 versagte das Finanzamt dem Kläger den begehrten Sonderausgabenabzug für die Kinderbetreuungskosten, da die Tochter während des gesamten Veranlagungszeitraums nicht zum Haushalt des Klägers gehörte.

Das FG wies die Sprungklage ab.

## **Entscheidung**

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Sonderausgabenabzug des Klägers steht entgegen, dass die Tochter im Streitjahr allein zum Haushalt der Mutter und nicht auch zum Haushalt des Klägers gehörte. Der steuerliche Abzug für die konkreten vom Kläger getragenen Kosten der Betreuung der Tochter im Kindergarten und im Schulhort lässt sich auch nicht auf eine andere Vorschrift des EStG stützen.

Die als Verfahrensmangel des FG gerügte Verletzung der Pflicht, dem BVerfG die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle zur verfassungsgerichtlichen Prüfung vorzulegen, liegt nicht vor. Die Voraussetzungen für die Vorlage an das BVerfG im erstinstanzlichen Verfahren waren nicht gegeben. Dass ein Beteiligter des Klageverfahrens eine entscheidungserhebliche Norm für verfassungswidrig hält, begründet keine Vorlagepflicht des zur Entscheidung berufenen Gerichts, das von der Verfassungswidrigkeit nicht überzeugt ist.

Der BFH ist ebenfalls nicht davon überzeugt, dass § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG im Fall des Klägers ein Eltern- bzw. Familiengrundrecht oder den allgemeinen Gleichheitssatz verletzt.

Ein Verstoß des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG gegen Art. 6 Abs. 1 GG ist im Hinblick auf das Existenzminimum der Tochter, des Klägers oder seiner Familie schon wegen der gewährten Freibeträge zu verneinen. Gemäß § 32 Abs. 6 EStG erhielt der Kläger im Streitjahr für die bei beiden Eltern zu berücksichtigende minderjährige Tochter den Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) und daneben auch den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag).

Aufgrund des ausdrücklich auch den Betreuungsbedarf betreffenden BEA-Freibetrags ist im Streitfall eine Verletzung des Art. 6 Abs. 1 GG in Gestalt einer Beeinträchtigung des familiären Existenzminimums durch die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht ersichtlich. Denn der dem Kläger gewährte BEA-Freibetrag lag mit 1.320 EUR wesentlich höher als der von ihm für die Kindergarten- und Hortbeiträge entrichtete Betrag von 299 EUR, dessen Abzug als Sonderausgaben er i. H. v. 199 EUR unter Verweis auf das GG begehrt. Vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, dass das Existenzminimum der Tochter, des Klägers oder der Familie des Klägers wegen § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht mehr gewahrt gewesen sein könnte.

## **2. Kindesunterhalt unrichtig angegeben: Kann der Steuerbescheid geändert werden**

**Einkommensteuerbescheide, in denen der Kindesunterhalt unrichtig angegeben ist, können nicht geändert werden, wenn den Steuerpflichtigen ein grobes Verschulden trifft.**

### **Hintergrund**

Die Klägerin hatte den vom Kindsvater erhaltenen Barunterhalt für ein Kind in den mit ELSTER abgegebenen Einkommensteuererklärungen unzutreffend in der für Unterhaltsleistungen des geschiedenen oder getrenntlebenden Ehegatten vorgesehenen Zeile eingetragen. Dadurch wurde der Barunterhalt für das Kind in den bestandskräftig gewordenen Steuerbescheiden unrichtigerweise nach § 22 Nr. 1a EStG besteuert. Die Klägerin beantragte die Änderung der Steuerbescheide. Das Finanzamt lehnte dies ab. Insbesondere lagen die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht vor.

### **Entscheidung**

Die Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg. Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen, da die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht vorliegen. Der Klägerin ist ein grobes Verschulden i. S. v. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO anzulasten, da auch die Steuerpflichtige, der steuerrechtliche Kenntnisse fehlen, im Erklärungsformular ausdrücklich gestellte Fragen beantworten und die beigelegten Erläuterungen mit der



von ihr zu erwartenden Sorgfalt lesen und beachten muss. Dies gilt jedenfalls dann, wenn solche Fragen und Hinweise ausreichend verständlich sowie klar und eindeutig sind.

So liegt nach Auffassung des FG der Fall hier. In den von der Klägerin ausgefüllten elektronischen Formularen hätte sie durch einfachen Mausklick auf das Fragezeichen in Zeile 6 des für die in Rede stehenden Unterhaltsleistungen vorgesehenen Eingabefeldes den auch für steuerliche Laien verständlichen Hinweis erhalten können, dass dort nur Unterhaltsleistungen einzutragen sind, die die Steuerpflichtige vom geschiedenen Ehegatten erhält, wenn die Unterhaltsleistungen mit Zustimmung als Sonderausgaben abgezogen werden können.

Bei der gebotenen Lektüre des Hinweises wäre der Rechtsirrtum von vornherein vermieden worden.

### **3. Operative Fettabsaugung (Liposuktion): Aufwendungen können abziehbar sein**

**Aufwendungen für eine Liposuktion zur Behandlung eines Lipödems können auch ohne vorherige Vorlage eines vor den Operationen erstellten amtsärztlichen Gutachtens oder einer ärztlichen Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.**

#### **Hintergrund**

A litt seit Jahren an einem Lipödem (krankhafte Fettverteilungsstörung). In 2016 bescheinigte ihr eine privatärztliche Praxis, die Erkrankung könne weder durch Ernährung oder Sport noch durch eine Entstauungstherapie positiv beeinflusst werden. Zur Verhinderung der Chronizität werde eine Lymphologische Liposculptur empfohlen.

In 2017 wurden bei A daraufhin 3 Liposuktionsbehandlungen durchgeführt. Die Krankenkasse übernahm die Operationskosten nicht, da der Gemeinsame Bundesausschuss der Krankenkassen (GBA) trotz jahrelanger Prüfung noch keine entsprechende Kostenübernahmeempfehlung ausgesprochen hatte.

Das Finanzamt lehnte die Anerkennung der Aufwendungen der A als außergewöhnliche Belastung ab. Es handele sich um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode. A habe nicht ein vor der Behandlung ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK) vorgelegt.

Dem widersprach das FG und gab der Klage statt. Die Auffassung in der bisherigen Rechtsprechung, die Liposuktion sei eine "wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode", sei auf das Streitjahr 2017 nicht übertragbar, da sich der Stand der Wissenschaft gewandelt habe.

#### **Entscheidung**

Der BFH bestätigt die Auffassung des FG. Die Revision des Finanzamts wurde zurückgewiesen. Die Liposuktion ist keine "wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode" i. S. v. § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. F EStDV. Ein formalisierter Nachweis durch ein ärztliches Gutachten oder eine Bescheinigung eines MDK ist daher nicht erforderlich.

Wissenschaftlich nicht anerkannt ist eine (Behandlungs-)Methode, wenn Qualität und Wirksamkeit dem allgemein anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse nicht entsprechen. Anders ist es jedoch, wenn ein tragfähiger medizinisch-wissenschaftlicher Konsens der einschlägigen Fachleute (Ärzte, Wissenschaftler) darüber besteht, dass die vorgesehene Behandlung den evidenzbasierten Handlungsempfehlungen eines institutionalisierten Expertengremiums (z. B. Wissenschaftlicher Beirat der Bundesärztekammer, Leitlinien führender medizinischer Gesellschaften) entspricht.

Ob eine neue Behandlungsmethode zum "Leistungskatalog" der gesetzlichen Krankenkassen zählt, ist für die Beurteilung, ob es sich um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode handelt, nicht entscheidend.

Denn der Katalog umfasst nur Leistungen, die für eine ausreichende, zweckmäßige und wirtschaftliche Versorgung erforderlich sind. Demgegenüber sind alle Aufwendungen im Krankheitsfall, wenn die Maßnahmen medizinisch indiziert sind, typischerweise als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit des Grundes und der Höhe nach Bedarf.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die fehlende wissenschaftliche Anerkennung i. S. d. § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. f EStDV ist der Zeitpunkt der Vornahme der Behandlung. Denn das Nachweiserfordernis soll Aufschluss darüber geben, ob eine Behandlungsmethode im Zeitpunkt der Behandlung medizinisch indiziert ist und die angefallenen Aufwendungen daher zwangsläufig zum Zweck der Heilung oder Linderung einer Krankheit entstanden sind.

Ob eine Behandlungsmethode als wissenschaftlich nicht anerkannt anzusehen ist, hat das FG aufgrund der ihm obliegenden Würdigung der Umstände des Einzelfalls festzustellen. Hierbei kann es sich u. a. auf allgemein zugängliche Fachgutachten stützen. Hiervon ausgehend handelt es sich jedenfalls seit 2016 bei der Liposuktion nicht (mehr) um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode. Denn die Liposuktion entspricht der entsprechenden Leitlinie der Arbeitsgemeinschaft der Wissenschaftlichen Medizinischen Fachgesellschaften e. V. Zudem hat das FG herausgearbeitet, dass die Bundesärztekammer und fast sämtliche medizinischen Fachgesellschaften, die mit der Erkrankung befasst sind, in 2015/2016 die Auffassung vertreten haben, bei einem Lipödem habe eine Liposuktion in den meisten Fällen symptomlindernde Wirkungen.

#### **4. Zentralversand von Steuerbescheiden: Gilt die Dreitagesfiktion?**

**Die 3-tägige Zugangsfiktion beim Postversand von Steuerbescheiden gilt auch bei Einschaltung eines privaten Postdienstleistungsunternehmens im sog. Zentralversand.**

##### **Hintergrund**

Strittig war, wann die Bekanntgabe eines Steuerbescheids erfolgte. Der Kläger war der Ansicht, dass sich aus dem Bescheiddatum nicht auf den Tag der Aufgabe zur Post rückschließen ließe. Außerdem meinte er, dass eine Postlaufzeit von 5 Tagen eher der Regelfall als die Ausnahme und jedenfalls nicht unüblich sei. Einen Nachweis zum Tag der Postaufgabe lag deshalb nicht vor.

Die Dreitagesfiktion ist nach Auffassung des Klägers auch deshalb nicht anzuwenden, da bei der externen Postversendung Nachunternehmer eingesetzt werden dürften und nicht feststeht, ob es dadurch zu Verzögerungen beim Postversand kommt.

##### **Entscheidung**

Die Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg. Das Gericht entschied, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Dreitagesfiktion vorliegen. Die Dreitagesfiktion greift nur dann ein, wenn feststeht, wann der mit einfachem Brief übersandte Verwaltungsakt tatsächlich zur Post aufgegeben worden ist. Dabei kommt es nicht auf das Bescheiddatum an. Dieser Zeitpunkt ist allein dem Wissens- und Verantwortungsbereich der Finanzbehörde zuzuordnen. Die Fiktion ist nicht anwendbar, wenn sich das Datum der Aufgabe zur Post nicht zur vollen Überzeugung des Gerichts feststellen lässt.

Im vorliegenden Fall bestanden nach der Beweisaufnahme sowie einer Gesamtwürdigung aller vorliegenden Umstände für das Gericht keine Zweifel daran, dass der Bescheid dem Kläger innerhalb des gesetzlich vermuteten 3-tägigen Zugangszeitraums tatsächlich zugegangen ist.

## 1. Besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach: Wann es genutzt werden muss

**Die aus § 52d FGO folgende Nutzungspflicht für das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (beSt) bedeutet eine weitere, von Amts wegen zu berücksichtigende Formvorschrift für rechtswirksame Prozesshandlungen durch bestimmende Schriftsätze.**

### Hintergrund

Mit Antragschreiben vom 28.3.2023 beantragte der prozessbevollmächtigte Steuerberater per Briefpost die Aussetzung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2014 beim FG.

Nachdem die Geschäftsstelle des FG nach Einsicht im EGVP-Adressbuch festgestellt hatte, dass der Prozessbevollmächtigte sich bereits am 15.3.2023 für das beSt freigeschaltet hatte, wies das FG ihn unter Bezugnahme auf die Vorschriften der §§ 52a, 52d FGO auf Zweifel an der Zulässigkeit des Antrags hin und forderte ihn zur Stellungnahme auf. Dieses Schreiben wurde per EGVP an die von der Bundessteuerberaterkammer für den Prozessbevollmächtigten hinterlegte Safe ID versandt. Eine Stellungnahme durch den Prozessbevollmächtigten erfolgte nicht.

### Entscheidung

Das FG hat den Antrag als unzulässig verworfen, weil der Antrag wegen des Verstoßes gegen die Pflicht zur elektronischen Übermittlung als nicht eingereicht gelten würde.

Die grundsätzlich gebotene Schriftform werde im Anwendungsbereich des § 52d FGO durch die elektronische Form verdrängt. Die aus § 52d FGO folgende Nutzungspflicht erweise sich damit als weitere, von Amts wegen zu berücksichtigende Formvorschrift für rechtswirksame Prozesshandlungen durch bestimmende Schriftsätze. Die Vorschrift gelte für alle Verfahren nach der FGO und knüpfe allein an den Status als Steuerberater an.

Ein Dokument, das unter Verstoß gegen die Pflicht zur elektronischen Übermittlung in Papierform oder als Telefax übermittelt worden sei, gelte prozessrechtlich als nicht eingereicht. Die in dem Dokument enthaltenen Prozesshandlungen seien unwirksam.

Nach den Feststellungen des Gerichts (EGVP-Geschäftsstelle) im EGVP-Adressbuch sei der Prozessbevollmächtigte zumindest ab 15.3.2023 für das beSt freigeschaltet gewesen. Eine vorübergehende Unmöglichkeit aus technischen Gründen nach § 52d Satz 4 FGO sei weder vorgetragen noch unverzüglich glaubhaft gemacht. Vielmehr habe sich der Prozessbevollmächtigte gar nicht geäußert.

## 2. Corona-Hilfen sind keine außerordentlichen Einkünfte

**Bei Corona-Finanzhilfen für Einschränkungen und Schließungen von Restaurants und anderen gastronomischen Einrichtungen scheidet eine Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte aus. Es fehlt an einer Zusammenballung der Einkünfte.**

## Hintergrund

Streitig war die vom Steuerpflichtigen begehrte begünstigte Besteuerung von Finanzhilfen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie nach § 34 EStG. Das Finanzamt lehnte dies mangels Zusammenballung der Einkünfte ab.

## Entscheidung

Die Klage beim FG hatte keinen Erfolg.

Außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 2 EStG liegen grundsätzlich nur dann vor, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen. Das Erfordernis der Zusammenballung von Einkünften als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist aus dem Umstand abzuleiten, dass sowohl der Wortlaut des § 34 Abs. 1 EStG als auch der des § 34 Abs. 2 EStG ausdrücklich nur "außerordentliche" Einkünfte begünstigen.

Der Steuerpflichtige hatte im Streitjahr 2020 lediglich Finanzhilfen und Zuschüsse gewinnerhöhend erfasst, die sich auf dieses Kalenderjahr bezogen. Die Finanzhilfen und Zuschüsse bezogen sich nicht auf weitere Veranlagungszeiträume; sie waren auch nicht in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem, für den sie gezahlt worden sind, mit regulären anderen Einkünften des Steuerpflichtigen aus seinem Gewerbebetrieb zusammengetroffen. Daher kam es nicht zu einer einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung.

Auch dann, wenn die Zuschüsse im Jahr 2020 dennoch zu einem höheren Gewinn führten als in den Vorjahren, kommt eine begünstigte Besteuerung nicht in Betracht. Dies kann lediglich eine Folge überhöht festgesetzter Zuschüsse sein, weil bei ihrer Bemessung offenbar nicht hinreichend berücksichtigt worden ist, dass aufgrund der Betriebseinschränkungen auch erheblich niedrigere Betriebsausgaben angefallen sind. Eine überhöhte Bemessung von Zuschüssen für einen Veranlagungszeitraum hat jedoch nicht zur Folge, dass die für § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 2 EStG erforderliche Zusammenballung vorliegt. Hierdurch entsteht keine außergewöhnliche Progressionsbelastung.

## 3. Corona-Lockdown: Sind Leistungen eines Fitnessstudios steuerbar?

**Bei der Fortzahlung der Mitgliedsbeiträge an ein Fitnessstudio während des Corona-Lockdowns handelte es sich nicht um steuerbare Leistungen.**

### Hintergrund

Kläger war der Betreiber eines Fitnessstudios. Aufgrund einer Corona-Verordnung musste das Fitnessstudio in der Zeit vom 17.3.2020 bis zum 17.5.2020 schließen. Viele Mitglieder bezahlten für diesen Zeitraum weiterhin ihre Beiträge.

Der Kläger bot den Mitgliedern während der Schließzeit Online-Kurse, eine Telefon-Hotline und Körperscans an. Außerdem bot er an, dass die Mitglieder den Zeitraum, den sie nicht bei dem Kläger trainieren konnten, am Ende der Mitgliedschaft beitragsfrei ersetzt bekämen.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass hier umsatzsteuerpflichtige Umsätze vorlägen.

Dagegen wandte sich der Kläger mit seiner Klage.

## **Entscheidung**

Das FG gab im Wesentlichen dem Kläger Recht und sah lediglich die Zahlungen vor der Schließung als umsatzsteuerbare und -pflichtige Umsätze an.

Es mangelte für die Monate ganz oder teilweise an dem für die Umsatzsteuerbarkeit erforderlichen Leistungsaustausch. Die Lockdownmaßnahmen machten es dem Kläger nach zivilrechtlichen Maßstäben unmöglich, die Leistung zu erbringen.

Auch die Fortzahlung der Mitgliedsbeiträge trotz der Schließung und die angebotenen Ersatzleistungen rechtfertigen laut FG keine andere Betrachtungsweise.

Für März sei die Zahlung der Mitgliedsbeiträge als steuerbare Anzahlung zu werten, nicht jedoch für die Monate April und Mai. Auch eine Steuerschuldnerschaft durch Entgeltvereinnahmung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 1 UStG oder eine Umsatzsteuerschuld nach § 14c UStG sei hier nicht gegeben.

## **4. Sind Zahlungen für die Überlassung von Kabelweitersenderechten dem Gewinn hinzuzurechnen?**

**Aufwendungen für die Überlassung von Kabelweitersenderechten können der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung unterliegen.**

### **Hintergrund**

Die Beteiligten streiten darum, ob Zahlungen für die Überlassung von Kabelweitersenderechten gewerbesteuerrechtlich nach § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG dem Gewinn hinzuzurechnen sind.

Die X-KG betrieb in den Streitjahren (2008 und 2010) Kabelnetze in der Bundesrepublik Deutschland. Zwischen der X-KG und öffentlich-rechtlichen sowie privat-rechtlichen Fernseh- und Hörfunksendern bestanden in den Streitjahren Einspeiseverträge. Danach war die X-KG vertraglich verpflichtet, das jeweilige Programm zeitgleich, vollständig und unverändert in ihr Kabelnetz einzuspeisen und an die angeschlossenen Haushalte zu verteilen.

In den Gewerbesteuererklärungen für die X-KG betreffend die Jahre 2008 und 2010 wurden die Zahlungen an die GEMA sowie die VG Media nicht als Hinzurechnungsbeträge angegeben, sondern als für Durchleitungsrechte angefallen qualifiziert.

In einer u. a. für die Streitjahre durchgeführten Außenprüfung bei der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der X-KG kam der Prüfer u. a. zu dem Ergebnis, dass der X-KG von der GEMA und der VG Media Kabelweitersenderechte überlassen worden seien, für die die X-KG jeweils Zahlungen geleistet habe. Dabei handele es sich um Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, die nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen seien.

Das Finanzamt hat die Einsprüche gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2008 und 2010 zurückgewiesen. Das FG gab der Klage statt.

### **Entscheidung**

Der BFH hat der Revision des Finanzamts stattgegeben und das FG-Urteil aufgehoben. Der BFH hat die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG bejaht.

Rechte i. S. v. § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG sind Immaterialgüterrechte, also subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition – ein Abwehrrecht – besteht.

Wie sich auch aus dem in der Vorschrift enthaltenen Klammerzusatz ergibt, gehören zu den Rechten insbesondere auch Lizenzen. Unter einer Lizenz ist die von dem Lizenzgeber dem Lizenznehmer privatrechtlich

eingeräumte Befugnis zu verstehen, Rechte oder Werte zu nutzen. Zu den Rechten, die durch eine Lizenz überlassen werden, gehören auch Urheberrechte. Für diese Rechte kann der Urheber nach § 31 Abs. 1 Satz 1 UrhG einem anderen das Recht einräumen, das Werk auf einzelne oder alle Nutzungsarten zu nutzen.

Ungeschützte Positionen hingegen, die kein Abwehrrecht gegenüber nicht berechtigten Personen gewähren, sodass Letztere von der Nutzung nicht ausgeschlossen werden können, werden nicht vom Rechtebegriff des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG umfasst. Das Kabelweitersenderecht ist ein urheberrechtlich geschütztes Recht an der Veröffentlichung eines Werks. Es handelt sich um keine ungeschützte (Rechts-)Position. Damit gehört das Kabelweitersenderecht steuerrechtlich zu den Rechten i. S. v. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG.

Bei dem Kabelweitersenderecht handelt es sich auch um ein i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG übertragbares Recht. Dies ergibt sich für das Kabelweitersenderecht des Urhebers aus § 20b Abs. 2 Satz 1 UrhG und für das entsprechende Recht der Sendeunternehmen aus § 87 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 UrhG. Die Kabelweitersenderechte waren auch nicht ausschließlich zur Überlassung an Dritte bestimmt. Die Nutzungsbefugnis an dem Recht auf Kabelweiterleitung betraf allein die X-KG als Kabelunternehmen; auf die übertragenen Sendungen und deren Inhalt im Einzelnen kommt es nicht an, sodass es nicht um die Frage geht, ob die X-KG Dritten (den Kabelkunden) Rechte überlassen hat.

Entgegen der Auffassung des FG wurden die Kabelweitersenderechte im Streitfall auch zeitlich befristet überlassen und nicht endgültig übertragen. Im Rahmen der Beurteilung, ob eine zeitlich befristete Rechteüberlassung vorliegt, genügt es für gewerbesteuerliche Zwecke, auf die generelle Nutzungsbefugnis des Rechts auf Kabelweiterleitung abzustellen. Es ist nicht auf das einzelne Werk im Rahmen eines Programms abzustellen (keine "atomisierende" Betrachtungsweise).

## 5. Tätigkeit als Schuldnerberater nicht umsatzsteuerbefreit

**Wird ein Rechtsanwalt auch als Schuldnerberater tätig, sind bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt, sämtliche Tätigkeiten des Unternehmers zu berücksichtigen.**

### Hintergrund

Der Kläger ist als selbstständiger Rechtsanwalt insbesondere auf dem Gebiet des Familienrechts tätig. Zudem wird er im Namen und auf Rechnung der ADN Schuldner- und Insolvenzberatung e. V. (ADN) als Schuldnerberater tätig. Für seine Umsätze aus der Tätigkeit als Schuldnerberater machte er die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 18 UStG geltend. Das Finanzamt hingegen stufte die Leistungen als umsatzsteuerpflichtig ein.

### Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Gemäß § 4 Nr. 18 UStG sind eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen umsatzsteuerfrei, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden. Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden.

Streitig war, ob vorliegend eine systematische Gewinnerzielung angestrebt wird und deshalb die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht erfüllt sind. Nach Ansicht des Finanzgerichts sind bei der Beurteilung dieser Frage sämtliche Tätigkeiten eines Unternehmers zu berücksichtigen. Da der Kläger als natürliche Person aufgrund seiner Rechtsanwaltstätigkeit eine systematische Gewinnerzielung anstrebt, war die Steuerbefreiung nicht zu gewähren. Auch der Einwand des Klägers, als Hilfspersonen i. S. d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO die satzungsmäßigen Zwecke der nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreiten ADN zu erfüllen, führt zu keiner anderen Beurteilung, denn die Hilfsperson muss selbst die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG erfüllen.

## **6. Übernahme von ärztlichen Diensten für Polizeibehörden nicht umsatzsteuerfrei**

**Übernimmt ein Arzt vertretungsweise einen ärztlichen Notfalldienst und entnimmt er Blutproben für die Polizeibehörden, sind die dafür vereinnahmten Entgelte keine umsatzsteuerfreien Heilbehandlungsleistungen.**

### **Hintergrund**

Der klagende Arzt nahm auf der Grundlage einer mit der Kassenärztlichen Vereinigung geschlossenen Vereinbarung als Vertreter für andere Ärzte am hausärztlichen ambulanten Notfalldienst teil. Die im Rahmen des Notdienstes erbrachten ärztlichen Leistungen rechnete er entweder im Wege der Privatliquidation oder über die Kassenärztlichen Vereinigung ab. Von dem jeweils vertretenen Arzt erhielt er für die Notdienstvertretung einen Stundenlohn zwischen 20 EUR und 40 EUR.

Daneben führte der Kläger für die Polizeibehörde Blutentnahmen durch, die er gegenüber der Landeskasse abrechnete. Die Höhe der Vergütung hing dabei u. a. davon ab, zu welchem Zeitpunkt und wie viele Blutentnahmen durchgeführt wurden.

Der Kläger war der Ansicht, es handelt sich dabei um umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a) Satz 1 UStG. Das Finanzamt sah dies anders.

### **Entscheidung**

Das FG hat die Klage abgewiesen. Die Vertretung im ärztlichen Notdienst und die Entnahme von Blutproben für die Polizeibehörden sind keine umsatzsteuerfreien Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a) Satz 1 UStG.

Die vom Kläger gegenüber den vertretenen Ärzten erbrachten sonstigen Leistungen sind darauf gerichtet, die Ärzte von sämtlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem übernommenen Dienst einschließlich der Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des Notfalldienstes freizustellen. Nur hierfür leisteten die vertretenen Ärzte das Entgelt an den Kläger und nicht für die vom Kläger im ärztlichen Notdienst ausgeübten Tätigkeiten oder zur Weiterleitung einer selbst bereits erhaltenen Vergütung.

Diese Vertretungsleistungen dienen somit keinem therapeutischen Zweck. Die Vertretung eines anderen, bereits zum ärztlichen Notfalldienst zugeteilten Arztes fördert die Aufrechterhaltung oder die Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit nicht weiter.

Die Entnahme von Blutproben erfolgte auf polizeiliche Anordnung im Zusammenhang mit einem strafrechtlich oder öffentlich-rechtlich geführten Verfahren. Im Vordergrund steht nach dem Urteil dabei die Beweiserhebung und die Erstattung eines Gutachtens, nicht aber der Schutz der menschlichen Gesundheit.

## **7. Verwertung sicherungsübereigneter beweglicher Wirtschaftsgüter: Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit**

**Überlässt der Insolvenzverwalter dem absonderungsberechtigten Gläubiger die der Masse zugehörigen sicherungsübereigneten beweglichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zur Verwertung und entsteht nachfolgend durch deren Verkauf ein einkommensteuerpflichtiger Gewinn, ist die darauf entfallende Einkommensteuer eine Masseverbindlichkeit.**

## Hintergrund

Am 1.11.2012 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Insolvenzschuldners I eröffnet, der als Einzelunternehmer einen metallverarbeitenden Gewerbebetrieb unterhielt. Der Kläger wurde zum Insolvenzverwalter bestellt.

Mit Schreiben vom 29.11.2012 überließ der Kläger der Kreissparkasse die Verwertung der ihr sicherungsübereigneten beweglichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des Insolvenzschuldners I und bat darum, den Verwertungserlös ihm gegenüber abzurechnen und den Umsatzsteueranteil sowie den Feststellungskostenbeitrag auszukehren.

Im Rahmen der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen des Streitjahres 2013 ermittelte das Finanzamt aus dem Verkauf des beweglichen Betriebsvermögens einen Gewinn und kündigte an, ihn der Masse zuzurechnen. Es erließ 2 Bescheide, mit welchen es unter Berücksichtigung von Einkünften des Insolvenzschuldners I aus Gewerbebetrieb zum einen die (anteilige) Einkommensteuer betreffend die Masse gegenüber dem Kläger und zum anderen die (anteilige) Einkommensteuer betreffend das insolvenzfreie Vermögen gegenüber dem Insolvenzschuldners I festsetzte. Dabei teilte das Finanzamt den Gesamtbetrag der Einkommensteuer im Verhältnis der Masseeinkünfte zu den Einkünften im insolvenzfreien Vermögen auf.

Nach Abgabe der Steuererklärung änderte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für 2013 aufgrund weiterer, nachträglich bekanntgewordener Verkäufe des sicherungsübereigneten Betriebsvermögens dahingehend ab, dass es nunmehr Einkünfte des Insolvenzschuldners I aus Gewerbebetrieb i. H. v. 63.657 EUR zugrunde legte, wodurch sich eine entsprechende Neuaufteilung der Gesamtsteuerschuld und eine geänderte Festsetzung der anteiligen Einkommensteuer in den an den Kläger (als Insolvenzverwalter) sowie an I gerichteten Einkommensteuerbescheiden ergab.

Die Klagen des Klägers sowie des I wurden vom FG abgewiesen.

## Entscheidung

Die Revision wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt hat zu Recht die Einkommensteuer, soweit sie auf den Gewinn des I aus der Veräußerung betrieblicher Wirtschaftsgüter entfällt, in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2013 als gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter festzusetzende Masseverbindlichkeit i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO erfasst.

Im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits begründete Steueransprüche sind zur Insolvenztabelle anzumelden. Später begründete Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 InsO zu qualifizieren sind, sind gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festzusetzen. Alle sonstigen Ansprüche sind insolvenzfrei. Die einheitliche Einkommensteuerschuld ist ggf. in eine Insolvenzforderung, eine Masseforderung und eine insolvenzfreie Forderung aufzuteilen.

Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Entscheidend ist dabei, ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet worden ist.

Für die insolvenzrechtliche Begründung des Einkommensteueranspruchs kommt es deshalb darauf an, ob der einzelne unselbstständige Besteuerungstatbestand – insbesondere die Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 EStG – vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde. Entscheidend ist, wann der Tatbestand, an den die Besteuerung knüpft, vollständig verwirklicht ist.

Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das Finanzamt zu Recht die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer der Kategorie der Masseverbindlichkeit zugeordnet und dementsprechend gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter durch einen Steuerbescheid festgesetzt.

Im Streitfall ist nämlich der in Rede stehende Besteuerungstatbestand – Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Veräußerung der zum Betriebsvermögen des I gehörenden beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – nach Insolvenzeröffnung verwirklicht worden.



Zwar ist vorliegend der Besteuerungstatbestand nicht durch eine Veräußerung seitens des Insolvenzverwalters selbst, sondern durch das Verhalten eines absonderungsberechtigten Insolvenzgläubigers ausgelöst worden, der die ihm zur Verwertung überlassenen beweglichen Gegenstände verkaufte. Erst mit den einzelnen Verkäufen der Wirtschaftsgüter endete aber deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen. Auch wenn die durch diesen Vorgang aufgedeckten stillen Reserven schon vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden waren, scheidet die Annahme eines bereits vor Insolvenzeröffnung begründeten Steueranspruchs aus. Vielmehr ist angesichts des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung aufgrund der Veräußerung der zur Masse gehörenden beweglichen Gegenstände die hierauf entfallende Einkommensteuer eine Masseverbindlichkeit.

## **8. Wann eine Moderationstätigkeit nicht künstlerisch, sondern gewerblich ist**

**Der Moderator einer privaten TV-Sendereihe erbringt keine erkennbare schauspielerische Leistung, wenn er sich darin lediglich selbst als Person mit seinen prägenden Charaktereigenschaften darstellt. Mangels eigenschöpferischer Leistung liegt keine freiberufliche künstlerische Tätigkeit vor.**

### **Hintergrund**

Der Kläger wirkte als selbstständiger Moderator an einer TV-Sendereihe des Privatfernsehens mit, in der er Personen dabei unterstützte, ihre persönliche Situation zu verbessern. Er beriet dabei die betroffenen Personen in Gesprächen, ließ sich dabei filmen, kommentierte die Ereignisse und lenkte als Experte den Geschehensablauf.

In seiner Einkommensteuererklärung ordnete er die vom TV-Produzenten erhaltenen Honorare den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zu. Eine Gewerbesteuererklärung gab er nicht ab.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Kläger gewerbliche Einkünfte erzielt hatte und setzte einen Gewerbesteuer-Messbetrag fest. Er sei nicht als freiberuflicher Schauspieler tätig gewesen, sondern lediglich bei der Ausübung seiner Expertentätigkeit von einem Kamerateam gefilmt worden. Es ging von einem schlichten Abfilmen der Realität aus und verneinte deshalb eine künstlerische, eigenschöpferische Arbeit.

### **Entscheidung**

Das FG wies die Klage ab und entschied, dass der Kläger durch seine Moderationstätigkeit gewerbliche Einkünfte erzielt hatte. Es lag keine künstlerische Tätigkeit i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor, da der Kläger keine eigenschöpferische Leistung erbracht hatte. Seine Tätigkeit in der TV-Sendung hatte darin bestanden, er selbst zu sein und in dieser Eigenschaft den anderen Teilnehmern zu helfen. Eine schauspielerische Leistung war in seinem Verhalten nicht erkennbar gewesen; er war keine Kunstfigur.

Die Tätigkeit ging nicht über die medienwirksam aufbereitete Darstellung der Wirklichkeit hinaus, deren Kern die Alltagskommunikation mit den Teilnehmern war. Eine eigenschöpferische Tätigkeit ergab sich gerade nicht schon daraus, dass der Kläger seine eigene Persönlichkeit darstellte und die Kommunikation selbst gestaltete.