

# Ihre Mandanteninformationen

**Juni 2021**

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**

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

1. Bestellung eines GmbH-Notgeschäftsführers: Welche Voraussetzungen gelten?
2. Wann haftet ein GmbH-Geschäftsführer für nicht abgeführte Lohnsteuer?

### **Kapitalanlage und Versicherung**

1. Ausländische Kapitalerträge und Anrechnung auf die inländische Gewerbesteuer
2. Kapitalerträge können mit Erbschaft- und Einkommensteuer belastet sein

### **Land- und Forstwirtschaft**

1. Überlassung von Vieheinheiten: Regelsteuersatz oder Durchschnittsbesteuerung?

### **Lohn und Gehalt**

1. Beiträge nach dem BMSVG AUT sind nicht steuerfrei

### **Private Immobilienbesitzer**

1. Klagebefugnis bleibt trotz WEG-Reform bestehen
2. Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen des Erblassers: Darf der Erbe diese fortführen?
3. Notwegrecht: Nicht jedes Grundstück muss mit dem Auto erreichbar sein
4. Wie bestimmt sich die "ortsübliche Marktmiete"?
5. Wohnungseigentum: Wenn der Verwalter keine Jahresabrechnung erstellt

### **Sonstige Steuern**

1. Betreuerin als testamentarische Erbin: Wann das unwirksam ist
2. Grunderwerbsteuer bei Wechsel im Gesellschafterbestand und geplanter Bebauung

### **Steuerrecht Arbeitnehmer**

1. Arbeitnehmerentsendung: Wo liegt die erste Tätigkeitsstätte?
2. Pauschale Kilometersätze: Nur für Fahrten mit dem Pkw

### **Steuerrecht Privatvermögen**

1. Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen: Wann liegt eine Doppelbesteuerung vor?
2. Haushaltsnahe Aufwendungen kontra zumutbare Belastung: Was ist wann abziehbar?
3. Wenn die Anlage AV fehlt: Muss das Finanzamt den Sonderausgabenabzug gewähren?
4. Zur Anrechnung von nicht im Ausland beantragten Familienleistungen

### **Steuerrecht Unternehmer**

1. Altersversorgung im Ehegattenarbeitsverhältnis: Besondere Kriterien bei der Fremdvergleichsprüfung

## 1. Bestellung eines GmbH-Notgeschäftsführers: Welche Voraussetzungen gelten?

**Die Bestellung eines Notgeschäftsführers ist nur unter besonderen Voraussetzungen möglich. Ein solch extremer Eingriff in die Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter ist insbesondere zulässig, wenn ansonsten die Gesellschaft handlungsunfähig wäre, z. B. auf Grund von Auseinandersetzungen zwischen an der GmbH beteiligten Familienstämmen.**

### Hintergrund

An einer Komplementär-GmbH ("Gesellschaft") einer KG waren ursprünglich 2 Familienstämme beteiligt. Der Vertreter eines Stammes stellte den Geschäftsführer.

Auf Antrag des anderen Stammes wurde dem Geschäftsführer jedoch gerichtlich durch einstweilige Verfügung untersagt, seine Befugnisse als Geschäftsführer auszuüben. Denn das Gericht war der Auffassung, dass er sich über mehrere Jahre trotz wesentlicher Beteiligung des anderen Stammes als Alleininhaber der Gesellschaft gerierte und den anderen Familienstamm bewusst benachteiligte. So hatte er z. B. unzulässigerweise Entnahmen zur Zahlung von Steuern verweigert oder Streichungen aus der Gesellschafterliste der Gesellschaft vorgenommen, um den anderen Familienstamm zu benachteiligen und aus der Gesellschaft zu drängen.

Auf Antrag dieses Stammes bestellte das zuständige Registergericht einen Notgeschäftsführer der Gesellschaft. Dagegen legte der von der einstweiligen Verfügung betroffene Geschäftsführer Beschwerde ein.

### Entscheidung

Die Beschwerde hatte keinen Erfolg, da die Voraussetzungen einer Notgeschäftsführerbestellung vorlagen.

Die Bestellung eines Notgeschäftsführers für eine GmbH setzt voraus, dass ein für die organschaftliche Vertretung der GmbH unentbehrlicher Geschäftsführer fehlt oder aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen an der Geschäftsführerbestellung gehindert ist.

Überdies muss die Bestellung eines Notgeschäftsführers dringlich sein. Durch den damit verbundenen wesentlichen Eingriff in das gewährleistete Recht der Gesellschafter zur Geschäftsführerbestellung sind die Anforderungen aber eng auszulegen.

Aufgrund der unbefristeten einstweiligen gerichtlichen Verfügung fehlte es vorliegend an einer organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft. Es ging auch nicht allein um eine Gesellschafterstreitigkeit über die Person des Geschäftsführers. Vielmehr handelte es sich um umfassende rechtliche und wirtschaftliche Auseinandersetzungen zwischen den beiden Familienstämmen unter den Gesellschaftern. Eine solche Lagerbildung ist vergleichbar mit einem Streit zwischen Gesellschaftergeschäftsführern in einer 2-Personen-GmbH mit wechselseitigen Abberufungs- und Ausschließungsbeschlüssen, und in solch einer Konstellation ist die Bestellung eines Notgeschäftsführers auch zulässig. Darüber hinaus war vorliegend die Notbestellung auch dringlich, weil die Gesellschaft stets gegenüber staatlichen Stellen auftreten und auch handelsrechtliche Pflichten erfüllen musste.

## 2. Wann haftet ein GmbH-Geschäftsführer für nicht abgeführte Lohnsteuer?

**Ein GmbH-Geschäftsführer muss dafür sorgen, dass die Lohnsteuer ordnungsgemäß entrichtet wird. Auch bei schwerer Erkrankung bleibt diese Pflicht des Geschäftsführers bestehen.**

### Hintergrund

Der Kläger war Geschäftsführer einer GmbH und zusammen mit einem Gesellschafter einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH. Das Finanzamt nahm beide Geschäftsführer wegen nicht ordnungsgemäßer Abführung der Lohnsteuer bei Vollauszahlung der Löhne in Haftung. Hiergegen machte der Kläger geltend, dass er im Haftungszeitraum aufgrund einer Verletzung nicht arbeitsfähig gewesen war. Außerdem oblag die finanzielle Leitung der Gesellschaft einschließlich der Überwachung der steuerlichen Pflichten nach der internen Aufgabenverteilung, dem anderen Geschäftsführer. Dies war jedoch nicht schriftlich festgehalten worden.

### Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Der Kläger war im Haftungszeitraum Geschäftsführer der GmbH. Er hatte somit als deren gesetzlicher Vertreter deren steuerliche Pflichten zu erfüllen und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern der Gesellschaft aus den Mitteln entrichtet werden, die er verwaltet. Durch die Nichtabführung der fälligen Lohnsteuer zuzüglich Kirchenlohnsteuer und Solidaritätszuschlag hatte er seine Pflichten als Geschäftsführer der GmbH verletzt, was eine zumindest grob fahrlässige Verletzung der Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers darstellt.

Der Hinweis auf eine interne Aufgabenverteilung hinsichtlich der Geschäftsführung konnte die Haftungsanspruchnahme nicht verhindern. Zwar kann grundsätzlich bei einer Verteilung der Geschäfte einer GmbH auf mehrere Geschäftsführer die Verantwortlichkeit eines Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH begrenzt werden. Dies erfordert aber eine vorweg getroffene eindeutige, d. h. schriftliche, Vereinbarung, welcher Geschäftsführer für welchen Bereich zuständig ist. Fehlt es an einer solchen schriftlichen Vereinbarung, hat jeder Geschäftsführer nach dem Grundsatz der Gesamtverantwortung sämtliche steuerlichen Pflichten zu erfüllen.

Die ärztlich bescheinigte Arbeitsunfähigkeit des Klägers ließ das Finanzgericht nicht gelten. Denn selbst bei einer schweren Erkrankung bleibt der Geschäftsführer einer GmbH verpflichtet, diejenigen Personen, denen er die Erledigung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten steuerlichen Pflichten übertragen hatte, laufend und sorgfältig zu überwachen und sich so eingehend über den Geschäftsgang zu unterrichten, dass er unter normalen Umständen mit der ordnungsgemäßen Erledigung der Geschäfts rechnen kann. Ein mangelhaftes Überwachen stellt regelmäßig eine grob fahrlässige Pflichtverletzung dar. Diese Grundsätze sind auch auf die Überwachung eines Mitgeschäftsführers anzuwenden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn, wie im vorliegenden Fall, konkrete Anhaltspunkte dafür gegeben waren, dass dieser nicht ausreichend für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft Sorge trägt.

## 1. Ausländische Kapitalerträge und Anrechnung auf die inländische Gewerbesteuer

**Wird ausländische Quellensteuer einbehalten, kann diese auf die inländische Gewerbesteuer angerechnet werden. Das gilt zumindest dann, wenn das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen deren Anrechnung auf inländische Steuern vom Einkommen vorsieht.**

### Hintergrund

Die Klägerin ist eine GmbH, deren Geschäftszweck die Kapitalanlage ist. Die GmbH ist an 2 kanadischen Kapitalgesellschaften mit 0,22 % und 9,99 % beteiligt und erhielt von diesen Gewinnausschüttungen. Von diesen wurden kanadische Quellensteuern auf Kapitalerträge einbehalten. Die Klägerin beehrte die Anrechnung dieser Quellensteuern auf die Gewerbesteuer. Das Finanzamt lehnte vorliegend die Anrechnung ab, da es im Gewerbesteuerrecht keine Norm gibt, die die Anrechnung regelt. Auch handelt es sich bei der ausländischen Steuer um eine der Gewerbesteuer entsprechende Steuer.

### Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass die Klägerin einen Anspruch auf Anrechnung der einbehaltenen kanadischen Quellensteuer auf die Gewerbesteuer hat.

Dividenden sind grundsätzlich steuerfrei, die außer Ansatz bleibenden Dividenden sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb jedoch wieder hinzuzurechnen, soweit diese nicht die Voraussetzung der Mindestbeteiligung von 15 % erfüllen.

Dies ist bei den hier vorliegenden Beteiligungen mit 0,22 % und 9,99 % der Fall, sodass die steuerfreien Dividenden für gewerbesteuerliche Zwecke wieder hinzuzurechnen und folglich im Gewerbeertrag enthalten sind. Somit liegt eine Doppelbesteuerung im rechtlichen Sinne vor, denn Deutschland und Kanada erheben von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum eine gleichartige Steuer.

Die Vermeidung dieser Doppelbesteuerung erfolgt nach Ansicht des Finanzgerichts dadurch, dass auf die deutsche Steuer vom Einkommen die kanadische Steuer auf Dividenden angerechnet wird.

## 2. Kapitalerträge können mit Erbschaft- und Einkommensteuer belastet sein

**Wird Kapitalvermögen geerbt und anschließend veräußert, kann es zu einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer kommen. Dies führt nicht zwingend zu einer verfassungswidrigen Übermaßbesteuerung.**



## Hintergrund

Der Kläger erbte Investmentanteile an einem Geldmarktfonds und entrichtete darauf Erbschaftsteuer. Bei der anschließenden Veräußerung behielt seine Bank entsprechend Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag im Rahmen der Abgeltungsteuer ein.

Der Kläger beantragte eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen, da die Stückzinsen sowohl der Erbschaftsteuer (30 %) als auch der Kapitalertragsteuer (25 %) unterlagen. Die Steuerbelastung lag damit über dem Spitzensteuersatz.

## Entscheidung

Vor dem Finanzgericht hatte die Klage keinen Erfolg, sondern wurde als unbegründet zurückgewiesen. Das Gericht entschied, dass der Kläger keinen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen hatte. Die Vorschrift des § 35b EStG zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer findet im vorliegenden Fall keine Anwendung, da sie lediglich die Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer vorsieht. Kapitalerträge, die der Abgeltungsteuer unterliegen, sind dabei nicht einzubeziehen.

Das Finanzgericht ist nicht der Ansicht, dass der Gesetzgeber die Steuerermäßigung lediglich versehentlich nicht auf Kapitalerträge, die der Abgeltungsteuer unterliegen, erstreckt hat. Auch aus verfassungsrechtlichen Erwägungen ergab sich keine sachliche Unbilligkeit, da es um unterschiedliche steuerauslösende Tatbestände ging. Persönliche Billigkeitsgründe hatte der Kläger weder vorgetragen noch waren sie ersichtlich.

## Land- und Forstwirtschaft

### 1. Überlassung von Vieheinheiten: Regelsteuersatz oder Durchschnittsbesteuerung?

**Sind gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorabgewinnanteile für die Überlassung von sog. Vieheinheiten umsatzsteuerbar und unterliegen sie der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe? Der Bundesfinanzhof entschied, dass auf Umsätze aus der Überlassung von Vieheinheiten der Regelsteuersatz anwendbar ist.**

## Hintergrund

Der Kläger ist Land- und Forstwirt. Die im Rahmen seines Betriebs ausgeführten Umsätze versteuert er nach Durchschnittssätzen. Daneben ist er als Komplementär an einer KG beteiligt, die eine Ferkelaufzucht und damit einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhält.

Nach dem Gesellschaftsvertrag war der Kläger verpflichtet, der KG 140 Vieheinheiten zur Nutzung zur Verfügung zu stellen. Hierfür erhielt er einen Vorabgewinn von 5 EUR je überlassener Vieheinheit.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die Vergütung aus der Überlassung der Vieheinheiten umsatzsteuerpflichtig war, und erhöhte die dem Regelsteuersatz unterliegenden Umsätze entsprechend.

Das Finanzgericht wies die Klage ab, denn die Überlassung der Vieheinheiten an die KG gegen Zahlung des Vorabgewinns erfolgte im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustauschs und unterlag deshalb der Besteuerung mit dem Regelsteuersatz.

### **Entscheidung**

Die Revision des Klägers blieb erfolglos. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzamts und des Finanzgerichts und entschied, dass die Überlassung der Vieheinheiten an die KG gegen Vorabgewinn steuerbar war und dem Regelsteuersatz unterlag.

Der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt als Voraussetzung eines steuerbaren Leistungsaustauschs liegt nicht vor, wenn die Gesellschafter für ihre Gesellschaft Leistungen erbringen, die als Gesellschafterbeitrag nur im Rahmen der allgemeinen Gewinnverteilung vergütet werden. Die Gewinnbeteiligung ist weder Entgelt für das Halten der Beteiligung noch Entgelt für Tätigkeiten des Gesellschafters. Denn die Gewinnentstehung hängt nicht unmittelbar mit der Leistungserbringung zusammen, sondern ist von einer Vielzahl von Faktoren und damit zumindest teilweise vom "Zufall" abhängig. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Leistungserbringung liegt dagegen vor, wenn die Leistung nach ihrem Umfang oder ihrer Menge abgegolten wird.

Diese Abgrenzung gilt auch bei einer Leistungserbringung gegen Vorabgewinn. Überlassen die Gesellschafter einer GbR ihre land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gegen einen von vornherein feststehenden und jährlich gleichbleibenden "Vorabgewinn" zur Nutzung, kann ein pachtähnlicher Leistungsaustausch gegen Sonderentgelt vorliegen.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzgericht den Gesellschaftsvertrag so ausgelegt, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des L (Überlassung von Vieheinheiten) und der hierfür von der KG zu zahlenden Gegenleistung (5 EUR je Vieheinheit) hergestellt wird, indem die Gegenleistung vom Umfang des jeweiligen Leistungsbetrags abhängig ist. Auch wenn bei einer Vergütung der Leistung durch Beteiligung am Gewinn die Annahme eines nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrags grundsätzlich nahe liegt, gilt nach den Umständen des vorliegenden Falls etwas anderes. Aufgrund der niedrigen Kapitalverzinsung konnte L fest davon ausgehen, für die von ihm überlassenen Vieheinheiten die vereinbarte und jährlich gleichbleibende Vergütung zu erhalten. Der Leistungsaustausch war somit nicht ganz oder teilweise vom Zufall abhängig.

§ 24 UStG findet auf landwirtschaftliche Erzeugnisse und Dienstleistungen Anwendung. Die hier streitige Überlassung von Vieheinheiten betrifft jedoch keine in landwirtschaftlichen Betrieben erzeugten Gegenstände. Es liegen auch keine landwirtschaftlichen Dienstleistungen vor.

Durch die Überlassung von sog. Vieheinheiten an eine Mitunternehmerschaft wird es dieser sowohl einkommensteuerrechtlich als auch umsatzsteuerrechtlich ermöglicht, anstelle von gewerblichen Einkünften (Tierzucht) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen und die Umsätze der Durchschnittssatzbesteuerung zu unterwerfen. Der Kerngehalt der Überlassung von Vieheinheiten liegt damit in der Verschaffung von Steuervorteilen bei der Einkommen- und der Umsatzsteuer. Eine derartige Dienstleistung ist nicht im Leistungskatalog enthalten und auch den dort genannten Leistungen nicht vergleichbar. Während die in der Anlage zu §§ 69 und 70 UStDV aufgelisteten Dienstleistungen in einem direkten Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Produktion stehen, unterstützt die Überlassung der Vieheinheiten den Leistungsempfänger nicht dabei, Tiere zu halten. Sie dient daher nicht landwirtschaftlichen, sondern steuerlichen Zwecken.



## 1. Beiträge nach dem BMSVG AUT sind nicht steuerfrei

**Leistet ein österreichischer Arbeitgeber für einen deutschen Grenzgänger Beiträge nach dem österreichischen Betriebliche Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetzes (BMSVG AUT) an eine österreichische betriebliche Vorsorgekasse, sind diese Zahlungen nicht steuerfrei.**

### Hintergrund

Die Kläger verlegten ihren Wohnsitz von Österreich nach Deutschland und behielten dabei ihre Beschäftigung in Österreich bei. Auf sie ist die Grenzgänger-Regelung des Art. 15 Abs. 6 DBA AUT anzuwenden, so dass das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit bei Deutschland liegt.

Das österreichische Recht verpflichtet BMSVG AUT jeden Arbeitgeber, für jeden seiner Arbeitnehmer einen Beitrag i. H. v. 1,53 % des monatlichen Entgelts an den Träger der Krankenversicherung zu leisten, wenn das Arbeitsverhältnis länger als einen Monat dauert. Die Kläger waren der Ansicht, dass diese Beiträge nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei sind. Das Finanzamt behandelte die Beiträge jedoch als nicht steuerfrei, da sie nicht mit steuerfreien Zukunftssicherungsleistungen vergleichbar sind.

### Entscheidung

Mit ihrer Klage hatten die Kläger keinen Erfolg, das Finanzgericht wies sie als unbegründet ab. Die Beiträge des Arbeitgebers können nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei sein, wenn sie an die österreichische Betriebliche-Vorsorgekassen geleistet werden, um eine dem deutschen Sozialversicherungssystem vergleichbare Zukunftssicherungsleistung zu gewähren. Die Vergleichbarkeit hat zu berücksichtigen, inwieweit andersartige Arbeitgeberleistungen der Zukunftssicherung eine Grundversorgung wie im deutschen Sozialversicherungssystem gewährleisten. Dabei ist eine Überprivilegierung von im Ausland beschäftigten Arbeitnehmern zu vermeiden.

Nach diesen Grundsätzen konnten die nach dem BMSVG AUT geleisteten Beiträge nicht als nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei behandelt werden. Denn im Gegensatz zu den inländischen Sozialversicherungssystemen gewähren sie nicht nur eine Grundversorgung des begünstigten Arbeitnehmers bei Eintritt eines Sicherungsfalles. Vielmehr geht eine Leistungserbringung nicht zwingend mit einem bestimmten Sicherungsereignis ein, sondern kann auch durch Zeitablauf eintreten. Auch wird eine Garantie auf Rückgewähr der geleisteten Beiträge gewährt und es besteht ein vererbbarer Vermögensaufbau. Somit sind die Beiträge überobligatorisch und der inländischen Grundversorgung wirtschaftlich nicht vergleichbar.

## 1. Klagebefugnis bleibt trotz WEG-Reform bestehen

**Seit der WEG-Reform kann nur noch die Wohnungseigentümergeinschaft Rechte aus gemeinschaftlichem Eigentum einklagen. Jedoch können einzelne Wohnungseigentümer Prozesse, die vor Inkrafttreten der WEG-Reform begonnenen wurden, auch nach der Reform zu Ende führen – zumindest solange die Eigentümergeinschaft keinen anderen Willen äußert.**

### Hintergrund

Die Miteigentümer benachbarter Grundstücke streiten über die Entfernung von Zypressen. Das eine Grundstück steht im Eigentum des Klägers und einer weiteren Person, die zusammen eine Wohnungseigentümergeinschaft bilden.

Die Nachbarn pflanzten auf ihrem Grundstück entlang der Grundstücksgrenze 4 Zypressen mit einem Grenzabstand von unter 4 Metern. Der Kläger verlangt die Beseitigung der Bäume. Amt- und Landgericht gaben der Klage statt, weil der nach dem Nachbarrecht erforderliche Grenzabstand von 4 Metern nicht eingehalten war.

Die Nachbarn haben gegen das Urteil des Landgerichts vom 22.11.2019 Revision beim Bundesgerichtshof eingelegt.

### Entscheidung

Der Bundesgerichtshof bestätigte die Entscheidungen der Vorinstanzen. Insbesondere war die Klagebefugnis des einzelnen Eigentümers durch die WEG-Reform nicht entfallen.

Für die bereits vor dem 1.12. 2020 bei Gericht anhängigen Verfahren besteht die Prozessführungsbefugnis des Wohnungseigentümers über diesen Zeitpunkt hinaus fort. Das gilt zumindest so lange, bis dem Gericht ein entgegenstehender Wille der Eigentümergeinschaft schriftlich mitgeteilt wird.

Das ergibt sich aus dem Rechtsgedanken des neuen § 48 Abs. 5 WEG. Die Vorschrift sieht vor, dass für die bereits vor Inkrafttreten der WEG bei Gericht anhängigen Verfahren die bisherigen Verfahrensvorschriften weiter gelten.

Bezüglich der Prozessführungsbefugnis einzelner Wohnungseigentümer enthält die Übergangsvorschrift des § 48 Abs. 5 WEG eine Regelungslücke. Ein zur Unzulässigkeit der Klage führender Wegfall der Prozessführungsbefugnis des Wohnungseigentümers während des laufenden Gerichtsverfahrens hätte zur Folge, dass das Verfahren, selbst wenn es - wie im vorliegenden Fall - schon seit Jahren anhängig und über mehrere Instanzen geführt worden war, für beide Parteien nutzlos gewesen wäre und nur erheblichen Aufwand und Kosten verursacht hätte.

Hätte der Gesetzgeber dies bedacht, hätte er eine Vorschrift erlassen, die sich an § 48 Abs. 5 WEG orientiert und die Prozessführungsbefugnis eines Wohnungseigentümers in einem bei Gericht bereits anhängigen Verfahren fortbestehen lässt. Daraus folgt, dass die Eigentümergeinschaft das bereits anhängige Verfahren selbst als Partei übernehmen oder aber dem Wohnungseigentümer die Fortführung des Verfahrens untersagen kann, etwa weil sie den Konflikt auf andere Weise als durch einen gerichtlichen Rechtsstreit beilegen will.

Da im vorliegenden Fall ein entgegenstehender Wille der Eigentümergemeinschaft nicht belegt ist, blieb der klagende Eigentümer prozessführungsbefugt und konnte den Anspruch auf Beseitigung der Zypressen, der wegen Unterschreitung des Mindestabstands berechtigt war, durchsetzen.

## **2. Nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen des Erblassers: Darf der Erbe diese fortführen?**

**Noch nicht berücksichtigte Erhaltungsaufwendungen, die auf mehrere Jahre verteilt worden sind, sind beim Erblasser im Todesjahr in einer Summe als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Die Erhaltungsaufwendungen gehen nicht auf die Erben über.**

### **Hintergrund**

A war Eigentümer eines von ihm vermieteten Hausgrundstücks. Für seine Erhaltungsaufwendungen der Jahre 2012 bis 2015 hatte er die Verteilung auf 5 Jahre nach § 82b EStDV gewählt. Im Jahr 2016 waren rund 30.000 EUR an Erhaltungsaufwendungen noch nicht berücksichtigt.

Im Januar 2016 starb A. Das Grundstück ging auf eine Erbengemeinschaft über. An dieser war B, die frühere Ehefrau des A, beteiligt.

B erklärte für 2016 die Vermietungseinkünfte des A für Januar 2016 unter Abzug des zum Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen.

Das Finanzamt ging davon aus, dass lediglich der auf Januar 2016 entfallende Anteil der an sich für 2016 angefallenen Jahresbeträge zu berücksichtigen war. Die Restbeträge waren bei der Erbengemeinschaft im Rahmen derer gesonderter und einheitlicher Feststellungen zu berücksichtigen. Die Verteilung der Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV war also bei dieser fortzuführen.

Das Finanzgericht entschied dagegen, dass die Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV nicht auf die Erben übergehen. Der nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen war deshalb beim Erblasser im Veranlagungszeitraum seines Todes in einer Summe abziehbar.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof sah das genauso und bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts. Der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen ist im Veranlagungsjahr des Versterbens in vollem Umfang als Werbungskosten des Erblassers im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung absetzbar.

Die Regelung des § 82b Abs. 1 EStDV dient dazu, durch eine interperiodische Verteilung der Erhaltungsaufwendungen die Tarifprogression auszugleichen. Dieser Zweck wird jedoch verfehlt, wenn wegen Versterbens des Steuerpflichtigen eine weitere Ausnutzung der Tarifprogression durch ihn nicht mehr möglich ist. Denn mit dem Tod endet die auf die natürliche Person bezogene Einkünfteerzielung. Der bislang nicht berücksichtigte Teil der Aufwendungen kann daher nur im Veranlagungszeitraum des Versterbens berücksichtigt werden. Verstirbt der Steuerpflichtige innerhalb des Verteilungszeitraums, ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen somit im Veranlagungszeitraum seines Versterbens als Werbungskosten abzusetzen.

Die Situation des Streitfalls ist vergleichbar mit den in § 82b Abs. 2 EStDV genannten Fällen (Veräußerung des Gebäudes, Einbringung in ein Betriebsvermögen), in denen eine weitere Berücksichtigung im Wege der Verteilung der Aufwendungen nicht mehr möglich und daher der Sofortabzug eröffnet ist.

Eine ausdrückliche Regelung für die Überleitung von Erhaltungsaufwendungen i. S. d. § 82b Abs. 1 EStDV nach dem Tod des Erblassers existiert nicht. Die Übertragung ergibt sich nicht aus der Gesamtrechtsnachfolge. Denn Erblasser und Erbe sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen und deren Einkünfte getrennt ermittelt bzw. zugerechnet werden. Daraus ergibt sich, dass die bei A bis zu seinem Tod nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen nicht auf die Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen und von diesen nicht als Werbungskosten von den selbst erzielten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen sind.

### **3. Notwegrecht: Nicht jedes Grundstück muss mit dem Auto erreichbar sein**

**Ist ein Haus nur über einen Fußweg mit einer öffentlichen Straße verbunden, rechtfertigt das nicht immer ein Notwegrecht. Liegt das Grundstück in einem Gebiet, in dem der Kraftfahrzeugverkehr nach der planerischen Konzeption von den Wohngrundstücken ferngehalten werden soll, kann ein Notwegrecht nicht verlangt werden.**

#### **Hintergrund**

Das Grundstück der Kläger liegt in einer als Wochenendhausgebiet geplanten Siedlung, für das Gebäude besteht seit 2018 eine Genehmigung zur dauerhaften Wohnnutzung.

Mittig durch die Siedlung verläuft eine öffentliche Straße. Von dieser zweigen mehrere öffentliche Fußwege ab, die zu den einzelnen Grundstücken führen. Diese Fußwege dürfen mit Kraftfahrzeugen nicht befahren werden. Der Weg zwischen der öffentlichen Straße und dem Grundstück der Eigentümer beträgt etwa 80 Meter. Am Eingang der Siedlung befindet sich ein Parkplatz. Zudem können Fahrzeuge entlang der durch die Siedlung verlaufenden Straße abgestellt werden.

Seit 1998 nutzen die Kläger einen Weg, der auf einem an die Siedlung angrenzenden Nachbargrundstück verläuft, als Zufahrt zu ihrem Grundstück. Dieser Weg ist mit einer öffentlichen Straße verbunden. Nach dem Verkauf des Nachbargrundstücks im Jahr 2017 sperrte der neue Eigentümer den Weg.

Die Kläger verlangen nun vom neuen Eigentümer des Nachbargrundstücks, gegen Zahlung einer angemessenen Notwegrente weiterhin die Nutzung des Weges zu dulden, um ihr Grundstück mit dem Pkw anfahren zu können.

#### **Entscheidung**

Die Klage vor dem Bundesgerichtshof hatte keinen Erfolg. Den Klägern steht kein Recht zur Nutzung des Weges über das Nachbargrundstück zu.

Als Rechtsgrundlage für ein Wegerecht außerhalb des Grundbuchs kommen nur eine schuldrechtliche Vereinbarung oder ein Notwegrecht in Betracht. Zu einer Vereinbarung mit dem neuen Eigentümer des Nachbargrundstücks ist es nicht gekommen und eine Gestattung des Voreigentümers bindet den Erwerber nicht. Daher kommt hier allein ein Notwegrecht in Frage.

Voraussetzung für ein Notwegrecht ist, dass einem Grundstück die zur ordnungsmäßigen Benutzung notwendige Verbindung mit einem öffentlichen Weg fehlt. Dann kann der Eigentümer von den Nachbarn verlangen, die Benutzung ihrer Grundstücke zu dulden, um die erforderliche Verbindung herzustellen.

Hier fehlt es dem Grundstück nicht an der zur ordnungsmäßigen Benutzung notwendigen Verbindung. Im Hinblick auf die besondere Struktur der Wohnsiedlung stellt der öffentliche Fußweg ausnahmsweise eine ausreichende Verbindung dar.

Zwar setzt grundsätzlich die ordnungsmäßige Benutzung bei einem Wohngrundstück die Erreichbarkeit mit Kraftfahrzeugen voraus. Dort, wo Grundstücke wegen ihrer besonderen Lage mit Kraftfahrzeugen nicht angefahren werden können oder sollen, gehört eine solche Erreichbarkeit ausnahmsweise nicht zu ihrer ordnungsmäßigen Benutzung.

Das gilt z. B., wenn Wohnanlagen bewusst so geplant und geschaffen werden, dass der Fahrzeugverkehr von den unmittelbar zu den Wohngrundstücken führenden Wegen ferngehalten wird. Durch ein solches planerisches Konzept soll die Wohnlage von Belästigungen durch Kraftfahrzeuge frei bleiben und das Wohnen attraktiver werden. Dann ist die Erreichbarkeit mit einem Kraftfahrzeug nicht Bestandteil der ordnungsgemäßen Nutzung, sodass ein Notwegrecht nicht verlangt werden kann.

Dies ist hier der Fall. Das Planungskonzept der Siedlung sieht vor, dass die einzelnen Grundstücke nicht mit einem Kraftfahrzeug angefahren werden können. Kraftfahrzeuge können nur die mittig verlaufende Straße benutzen, von der die Fußwege zu den Grundstücken abzweigen. An dieser Konzeption hat sich auch nichts dadurch geändert, dass nachträglich auch die Nutzung zum dauerhaften Wohnen zugelassen worden ist.

#### **4. Wie bestimmt sich die "ortsübliche Marktmiete"?**

**Kann die ortsübliche Marktmiete nicht anhand eines Mietspiegels bestimmt werden, darf auf ein Sachverständigengutachten, eine Mietdatenbank oder die Miete für mindestens 3 vergleichbare Wohnungen zurückgegriffen werden.**

##### **Hintergrund**

Die Vermieterin V vermietete im Jahr 2015 eine Eigentumswohnung im ersten Obergeschoss (Wohnfläche 57 qm) mit Einbauküche an ihre Tochter T für monatlich 300 EUR zuzüglich Nebenkostenpauschale von 70 EUR.

Im zweiten Obergeschoss vermietete V eine Wohnung gleicher Größe und Ausstattung an einen Fremdmietter F für monatlich 500 EUR zuzüglich Nebenkostenpauschale von 78 EUR.

Das Finanzamt ging – nach einem Vergleich mit der für die Obergeschosswohnung gezahlten Miete – davon aus, dass die mit T vereinbarte Miete nur 64,01 % und damit weniger als 66 % der ortsüblichen Miete betrug. Dementsprechend berücksichtigte es die von V erklärten Werbungskosten für die an T vermietete Wohnung nur anteilig mit 64,01 %.

Das Finanzgericht wies die dagegen erhobene Klage ab. Es war der Ansicht, dass die ortsübliche Miete nicht vorrangig anhand des Mietspiegels festzustellen ist. Sie kann ebenso durch den Vergleich mit einer gleichwertigen fremdvermieteten Wohnung ermittelt werden.

##### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof teilt die Ansicht des Finanzgerichts nicht und entschied, dass die ortsübliche Miete sich grundsätzlich aus dem örtlichen Mietspiegel ergibt und nicht vorrangig anhand einer Vergleichsmiete für eine an einen Fremdmietter im selben Haus vermietete Wohnung zu bestimmen ist. Nur ausnahmsweise kann auf einen Sachverständigen, eine Mietdatenbank oder einzelne vergleichbare Wohnungen zurückgegriffen werden.

Die ortsübliche Marktmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung ergibt sich grundsätzlich aus dem örtlichen Mietspiegel. Dazu gehören sowohl der einfache Mietspiegel als auch der qualifizierte Mietspiegel. Der Mietspiegel gehört zu den Informationsquellen, die eine leichte und schnelle Ermittlung der ortsüblichen Miete auf der Grundlage eines breiten Spektrums ermöglichen. Diesem Zweck liefe es zuwider, wenn bei einer Miete innerhalb der vom Mietspiegel vorgesehenen Spanne gleichwohl im Einzelfall ermittelt werden müsste, ob nicht ein anderer Wert innerhalb der Spanne der angemessenere wäre. Die Schwankungsbreite innerhalb des Mietspiegels lässt deshalb die Feststellung zu, dass jeder Mietzins innerhalb der berücksichtigten Spanne die ortsübliche Marktmiete darstellt.

Der örtliche Mietspiegel kann allerdings nicht zugrunde gelegt werden, wenn er nur mangelhaften Erkenntniswert hat, z.B. wenn er nicht regelmäßig angepasst wird oder die Datenerhebung fehlerhaft ist. Gibt ein Mietspiegel nur Richtwerte für eine bestimmte Art von Wohnungen an, kann die gesteigerte Wohnqualität des Vergleichsobjekts durch einen entsprechenden Zuschlag berücksichtigt werden. Kann ein örtlicher Mietspiegel ausnahmsweise nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, bestehen für das Finanzamt bzw. das Finanzgericht mehrere Möglichkeiten, wobei jeder Ermittlungsweg grundsätzlich gleichrangig ist.

- Zugrundelegung eines mit Gründen versehenen Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen,
- Rückgriff auf die Auskunft aus einer Mietdatenbank,
- Berücksichtigung der Entgelte für einzelne vergleichbare Wohnungen. Dafür müssen zumindest 3 Wohnungen nach Adresse, Lage und Stockwerk benannt werden.

Hiervon ausgehend hob der Bundesfinanzhof das Finanzgerichtsurteil auf. Das Finanzgericht hatte die ortsübliche Marktmiete nicht anhand des vorhandenen Mietspiegels ermittelt, sondern allein auf die Miete für die im selben Haus vermietete Wohnung gleicher Art, Größe und Ausstattung abgestellt, ohne ein breites Spektrum von Vergleichswohnungen heranzuziehen. Das Finanzgericht hat diese unterlassene Sachaufklärung nachzuholen. Es hat die ortsübliche Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen Mietspiegels zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten festzustellen. Auf dieser Grundlage hat das Finanzgericht die Entgeltlichkeitsquote und damit die Höhe des Werbungskostenabzugs neu zu ermitteln.

## 5. Wohnungseigentum: Wenn der Verwalter keine Jahresabrechnung erstellt

**Kommt der Verwalter seiner Pflicht zur Abrechnung nicht nach, können die Eigentümer sie anderweitig erstellen lassen. Denn das Erstellen der Jahresabrechnung einer Wohnungseigentümergeinschaft kann eine vertretbare Handlung sein, die nicht der Verwalter ausführen muss, wenn die Abrechnung allein als Grundlage für eine Beschlussfassung dienen soll.**

### Hintergrund

Die Verwalterin einer Wohnungseigentümergeinschaft amtierte bis 2009. Während ihrer Amtszeit erstellte sie die Jahresabrechnungen für die Jahre 2005 bis 2008. Die Beschlüsse, durch die die Jahresabrechnungen für 2005 bis 2007 genehmigt worden waren, wurden gerichtlich für ungültig erklärt, woraufhin die ehemalige Verwalterin die Abrechnungen neu erstellte. In einer Eigentümerversammlung im Jahr 2012 wurden weder die neu erstellten Abrechnungen noch die Abrechnung für das Jahr 2008 genehmigt, weil diese fehlerhaft und unschlüssig waren. Eine nochmalige Erstellung der Abrechnungen lehnte die ehemalige Verwalterin ab. Die Wohnungseigentümergeinschaft wollte daraufhin die Jahresabrechnungen für 2005 bis 2008 anderweitig erstellen lassen und verlangt von der ehemaligen Verwalterin hierfür einen Kostenvorschuss von 3.800 EUR.

## Entscheidung

Vor dem Bundesgerichtshof bekam die Wohnungseigentümergeinschaft Recht.

Der Verwaltervertrag ist zwar ein auf Geschäftsbesorgung gerichteter Dienstvertrag, allerdings schuldet der Verwalter auch erfolgsbezogene Tätigkeiten. Dazu gehört die Aufstellung der Jahresabrechnung. Hierzu war der Verwalter verpflichtet. Dabei schuldet der Verwalter nicht nur ein Tätigwerden, sondern einen Erfolg. Er muss die Belege auswerten und als Ergebnis dieser Auswertung eine Jahresabrechnung aufstellen, die dieses Ergebnis in beschlussfähiger Form darstellt, und dieses Zahlenwerk den Wohnungseigentümern zur Vorbereitung der Beschlussfassung vorlegen.

Kommt der Verwalter dieser Pflicht nicht nach, kommt ein Anspruch auf Kostenvorschuss zwecks anderweitiger Erstellung der Jahresabrechnung jedoch nur in bestimmten Fällen in Betracht. Das ist der Fall, wenn die Erstellung der Jahresabrechnung eine vertretbare Handlung ist. Ob die Aufstellung der Jahresabrechnung eine vertretbare oder nur vom Verwalter erfüllbare unvertretbare Handlung ist, hängt davon ab, welche Funktion sie im Einzelfall erfüllt.

Strebt die Gemeinschaft mit der Vorlage der Jahresabrechnung durch den Verwalter auch oder nur die Rechnungslegung zur Kontrolle seiner Amtsführung an, und verlangt sie von ihm uneingeschränkt die Aufstellung der Jahresabrechnung und damit auch die Versicherung, alle Einnahmen und Ausgaben nach bestem Wissen angegeben zu haben, ist die Aufstellung der Jahresabrechnung eine unvertretbare Handlung.

Soll der Verwalter die Jahresabrechnung dagegen nur vorlegen, um den Wohnungseigentümern die Beschlussfassung über die Einforderung von Nachschüssen und die Anpassung von Vorschüssen zu ermöglichen, und wird deshalb nur die Erstellung des Zahlenwerks verlangt, ist die Aufstellung der Jahresabrechnung eine vertretbare Handlung.

Hier liegt der zweite Fall vor. Die Wohnungseigentümer benötigen die neu aufgestellten Jahresabrechnungen, um erneut darüber beschließen und die länger zurückliegenden Wirtschaftsjahre abschließen zu können. Für diesen Zweck reicht es aus, wenn ein Dritter die Abrechnung erstellt. Da sich die ehemalige Verwalterin ernsthaft und endgültig weigert, die mangelhaften Abrechnungen nachzubessern bzw. neu zu erstellen, kann die Gemeinschaft dies anderweitig in Auftrag geben und hierfür einen Vorschuss verlangen.

## Sonstige Steuern

### 1. Betreuerin als testamentarische Erbin: Wann das unwirksam ist

**Ein Testament zugunsten einer Berufsbetreuerin kann sittenwidrig und nichtig sein, wenn diese die Situation eines einsamen und hilfebedürftigen Mannes ausnutzt, um sich selbst als Erbin einsetzen zu lassen. Das gilt insbesondere dann, wenn die Betreuung erst kurze Zeit vorher übernommen wurde.**

#### Hintergrund

Eine Berufsbetreuerin war im Januar 2005 vom Amtsgericht für einen hilfebedürftigen 85-jährigen Mann bestellt worden. Er hatte einen schweren Schlaganfall erlitten und daraus folgend erhebliche geistige Defizite. Der Mann hatte keine Verwandten und lebte in einem Pflegeheim. Anfang Mai 2005 ließ die Betreue-

rin mit dem Mann bei einer Notarin ein Testament beurkunden, in dem sie selbst als Erbin eingesetzt wurde. Zusätzlich sollte eine Person miterben, die von der Betreuerin beauftragt worden war, mit dem Mann gelegentlich einkaufen oder spazieren zu gehen.

Als der Mann verstorben war, teilte die Betreuerin sich mit dem Miterben den Nachlass. Ein vom Amtsgericht bestellter Nachlasspfleger sollte den Nachlass sichern und verlangte die Herausgabe des Vermögens von der Betreuerin und dem Miterben.

### **Entscheidung**

Die Klage der Betreuerin und des Miterben hatte keinen Erfolg. Das Gericht stellte fest, dass der bei Testamentserrichtung 85-jährige Mann aufgrund seiner erheblichen geistigen Defizite gar nicht mehr testierfähig gewesen ist und die letztwillige Verfügung daher nicht ohne Einfluss Dritter treffen konnte.

Darüber hinaus hielt das Gericht das Testament für sittenwidrig. Denn die Betreuerin hatte die Einsamkeit und Hilflosigkeit des Mannes zu ihrem Vorteil ausgenutzt. Bis zur Bestellung als Betreuerin kannte sie den Mann überhaupt nicht, beauftragte aber schon einige Monate danach selbst eine Notarin und begleitete den wohlhabenden Mann zur Beurkundung. Sie holte bewusst keine ärztliche Bescheinigung über seine Testierfähigkeit ein und informierte das Amtsgericht auch nicht über die Erbeinsetzung.

## **2. Grunderwerbsteuer bei Wechsel im Gesellschafterbestand und geplanter Bebauung**

**Im Rahmen der Grunderwerbsteuer ist der Wert des Grundstücks nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend. Bei einer Änderung des Gesellschafterbestands muss sich die Gesellschaft auf die Bebauung festgelegt und die Neugesellschafter müssen die Gesellschaftsanteile wegen des Plans erworben haben.**

### **Hintergrund**

An der K-GmbH & Co. KG. (K-KG) waren die K-GmbH und 4 Kommanditisten beteiligt. Die K-GmbH hatte mit einem Mieter einen Mietvertrag über einen noch zu errichtenden Lebensmittelmarkt geschlossen. Später trat die K-KG an Stelle der K-GmbH als Vermieterin in den Mietvertrag ein.

Im September 2004 erwarb die K-KG das Grundstück von der Stadt mit der Verpflichtung, bis 2007 einen Lebensmittelmarkt zu errichten. Im November 2004 wurde die Baugenehmigung erteilt.

Im Mai 2005 veräußerten die K-GmbH ihre Komplementärbeteiligung an der K-KG an die M-GmbH und die 4 Kommanditisten ihre Kommanditbeteiligungen an die M-KG. Der Vertrag nahm auf die Baugenehmigung und den Mietvertrag Bezug. Die Kommanditisten hatten bereits Honoraransprüche für verschiedene Leistungen erworben, die sie für die Projektierung erbracht hatten. Nach der Anteilsveräußerung wurden die Bauverträge geschlossen. Das Objekt wurde 2006 fertiggestellt.

Das Finanzamt nahm die K-KG auf Grunderwerbsteuer in Anspruch. Die K-KG ging davon aus, dass Bemessungsgrundlage der Wert des unbebauten Grundstücks war (695.000 EUR). Das Finanzamt setzte dagegen im Hinblick auf die geplante Bebauung den Wert zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes an (6,7 Mio. EUR).

Das Finanzgericht folgte dem Finanzamt und wies die Klage der K-KG ab, da die neuen Gesellschafter in die Bebauung eingebunden gewesen waren.



## Entscheidung

Für die Grunderwerbsteuer ist der Wert des Grundstücks nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend, wenn die Änderung des Gesellschafterbestands auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks beruht.

Das Gesetz verlangt eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem Plan zur Bebauung. Zum einen muss es einen vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks geben, mit dem sich die Gesellschaft über einen Gesellschafterwechsel hinaus in wesentlichen Punkten festgelegt hat. Zum anderen muss die Änderung des Gesellschafterbestands in der Weise auf diesem Plan beruhen, dass die Neugesellschafter die Gesellschaftsanteile wegen des Plans erworben haben.

In zeitlicher Hinsicht muss der Plan vor der Änderung des Gesellschafterbestands und damit unter der Herrschaft der Altgesellschafter gefasst worden sein. Andernfalls wäre er nicht "vorgefasst" und könnte die Änderung des Gesellschafterbestands auch nicht veranlassen. In sachlicher Hinsicht muss sich der Plan auf eine im Wesentlichen feststehende Bebauung beziehen. Der Plan muss nur die Bebauung, nicht auch die Änderung des Gesellschafterbestands zum Gegenstand haben. Somit ist erforderlich, aber auch ausreichend, dass aus Sicht der Gesellschaft die geplante Bebauung im Wesentlichen feststeht.

Die Änderung des Gesellschafterbestands muss auf dem vorgefassten Plan zur Bebauung "beruhen". Der Plan muss Grund des Gesellschafterwechsels gewesen sein. Dafür reicht es aus, dass der Gesellschafterwechsel aus Sicht der Neugesellschafter wegen des Plans stattfindet. Dazu ist es erforderlich, dass sie beim Erwerb der Anteile Kenntnis von dem vorgefassten Plan hatten und beabsichtigten, den vorgefassten Plan umzusetzen. Der Plan muss somit nur die Bebauung, nicht auch den Gesellschafterwechsel umfassen.

Hiervon ausgehend hat das Finanzamt die Grunderwerbsteuer zutreffend nach dem gesondert festgestellten Grundstückswert von 6,7 Mio. EUR im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes bemessen. Die K-KG hatte einen vorgefassten Plan zur Bebauung, von dem sie sich nur unter Schwierigkeiten hätte lösen können. Sie hatte sich gegenüber der Stadt und dem Mieter auf die Bebauung festgelegt und die Neugesellschafter haben die Gesellschaftsanteile wegen dieses Plans erworben.

## Steuerrecht Arbeitnehmer

### 1. Arbeitnehmerentsendung: Wo liegt die erste Tätigkeitsstätte?

**Wird ein Arbeitnehmer in das Ausland entsendet, befindet sich die erste Tätigkeitsstätte an der ortsfesten betrieblichen Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens, der der Arbeitnehmer für die Dauer der Entsendung zugeordnet ist.**

#### Hintergrund

Der Ehemann A war im Management bei einem Automobilhersteller in Wolfsburg angestellt (Heimatgesellschaft). Im Jahr 2013 schloss er mit der Heimatgesellschaft einen Entsendevertrag, nach dem er – vorbehaltlich einer Verlängerung – für 3 Jahre eine Tätigkeit in den USA (Gastgesellschaft) übernehmen wird. Das Arbeitsverhältnis mit der Heimatgesellschaft wurde für diese Zeit "ruhend gestellt". Der Entsendevertrag

sah vor, dass A mit der Gastgesellschaft einen lokalen Arbeitsvertrag schließt. Am Arbeitsplatz unterlag er den Regeln der Gastgesellschaft.

Nach dem lokalen Arbeitsvertrag erhielt A Zuschüsse für die Wohnungskosten in den USA, für Heimflüge (Flugbudget) und für Möbelmiete.

A trat die Stelle in den USA im Sommer 2013 an. Seine Ehefrau B begleitete ihn dabei. Die Wohnung in Deutschland behielten sie bei.

Das Finanzamt ging davon aus, dass der Arbeitslohn des A aus den USA in voller Höhe in die Berechnung des Steuersatzes nach dem Progressionsvorbehalt einzubeziehen ist. Die erste Tätigkeitsstätte des A habe sich in den USA befunden, sodass keine auswärtige Tätigkeit vorlag. Dorthin hatte sich der Lebensmittelpunkt der Eheleute verlagert. Der Arbeitslohn kann nicht um die Zuschüsse gemindert werden. Dem folgte das Finanzgericht und wies die Klage ab.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof entschied ebenfalls, dass sich die erste Tätigkeitsstätte des A im Werk der Gastgesellschaft in den USA befand. Dementsprechend war A in den USA nicht auswärtig tätig. Somit sind keine abziehbaren Reisekosten entstanden und der Arbeitslohn ist nicht um steuerfreie Werbungskostenerstattungen zu mindern.

Die Einnahmen des A aus seiner Tätigkeit in den USA konnten nicht in Deutschland, sondern nur in den USA besteuert werden. Sie unterlagen jedoch in Deutschland dem Progressionsvorbehalt. Der Progressionssteuersatz ermittelt sich nach dem zu versteuernden Einkommen, das sich ergäbe, wenn die ausländischen Einkünfte der deutschen Besteuerung unterlägen. Diese Einkünfte sind daher nach deutschem Steuerrecht zu bestimmen. Danach liegen wegen der ersten Tätigkeitsstätte in den USA keine als Werbungskosten abziehbare Reisekosten vor.

Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Diese Voraussetzungen sind bei dem Werk der Gastgesellschaft in den USA erfüllt. Das Werk ist eine ortsfeste Einrichtung. Es liegt eine Einrichtung des Arbeitgebers des A vor, denn A war mit der Gastgesellschaft ein (befristetes) Arbeitsverhältnis eingegangen. A war in den Betrieb der Gastgesellschaft eingegliedert, erbrachte ihr gegenüber Arbeitsleistungen und bezog von ihr Arbeitslohn. A war aufgrund des mit der Gastgesellschaft vereinbarten lokalen Arbeitsvertrags deren Werk zugeordnet.

Die Zuordnung erfolgte dauerhaft. Sie sollte für die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses Bestand haben.

Das Arbeitsverhältnis mit der Heimatgesellschaft war ruhend gestellt. Daraus ergaben sich keine arbeitsrechtlichen Weisungen in Bezug auf eine erste Tätigkeitsstätte mehr. Die Arbeitgeberstellung der Heimatgesellschaft war nur subsidiär.

## **2. Pauschale Kilometersätze: Nur für Fahrten mit dem Pkw**

**Wer für seine Dienstreisen mit der Bahn fährt oder das Flugzeug nutzt, kann nur die tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten ansetzen. Ein Ansatz der pauschalen Kilometersätze kommt hier grundsätzlich nicht in Betracht.**

### **Hintergrund**

X war im Jahr 2014 als Bundesbetriebsprüfer bundesweit im Einsatz. Er setzte für seine Dienstreisen die Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz an, d.h. für die Reisen mit Bahn oder Flugzeug 0,20 EUR/km und für eine Reise mit dem Pkw 0,30 EUR/km. Hiervon setzte er die jeweilige Erstattung durch den Dienstherrn ab. Die Kosten für die Reisen mit Bahn oder Flugzeug wurden in Höhe der tatsächlichen Kosten und für die Reise mit dem Pkw i. H. v. 0,20 EUR/km erstattet. Die Differenz zwischen den ausbezahlten Erstattungen und den pauschalen Kilometersätzen (Wegstreckenentschädigungen) machte X mit rund 3.000 EUR als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt lehnte den Werbungskostenabzug ab und berücksichtigte lediglich den Arbeitnehmer-Pauschbetrag.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Die Wegstreckenentschädigungen nach dem Bundesreisekostengesetz betrifft seiner Ansicht nach nur die dort genannten Fahrzeuge (insbesondere Pkw). Für regelmäßig verkehrende öffentliche Verkehrsmittel können die pauschalen Kilometersätze nicht angesetzt werden.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof folgt der Beurteilung des Finanzamts und des Finanzgerichts und entschied, dass für die mit Bahn bzw. Flugzeug durchgeführten Reisen nicht die pauschalen Kilometersätze, sondern die tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen sind.

Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen können wahlweise die pauschalen Kilometersätze angesetzt werden, die im Bundesreisekostengesetz für das jeweils benutzte Beförderungsmittel als höchste Wegstreckenentschädigung festgesetzt sind. Die Wegstreckenentschädigung betrifft Fahrten mit Kraftfahrzeugen oder mit nicht regelmäßig verkehrenden Beförderungsmitteln.

Eine Wegstreckenentschädigung für Fahrten mit regelmäßig verkehrenden Beförderungsmitteln (Bahn, Flugzeug, Straßenbahn) wird dagegen nicht gewährt. Vielmehr werden anstelle der Wegstreckenentschädigung die tatsächlich entstandenen Fahrt- oder Flugkosten (teilweise begrenzt auf die niedrigste Beförderungsklasse) erstattet. Regelmäßig verkehrende Beförderungsmittel in diesem Sinn sind insbesondere die dem allgemeinen Personenverkehr dienenden Verkehrsmittel (Bahn, Flugzeug). Das Bundesreisekostengesetz unterscheidet damit einerseits zwischen der Fahrt- und Flugkostenerstattung bei der Benutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel und andererseits der Wegstreckenentschädigung bei Benutzung von Kraftfahrzeugen oder anderen motorbetriebenen Fahrzeugen.

Hiervon ausgehend steht X nur für die mit dem Pkw durchgeführten Dienstreisen der Werbungskostenabzug in Höhe der Differenz zwischen der gewährten Erstattung und dem Ansatz von 0,30 EUR als höchster Wegstreckenentschädigung zu. Der Betrag von 51 EUR wirkt sich aufgrund des höheren Arbeitnehmer-Pauschbetrags (1.000 EUR) jedoch nicht aus.

## **Steuerrecht Privatvermögen**

### **1. Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezüge: Wann liegt eine Doppelbesteuerung vor?**

**Nimmt ein Steuerpflichtiger die Möglichkeit, seine Beiträge zum Versorgungswerk als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, nicht in Anspruch, kann er sich nicht darauf berufen, dass eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen vorliegt.**

### **Hintergrund**

Im Einkommensteuerbescheid des Klägers für das Jahr 2015 berücksichtigte das Finanzamt u. a. die aus der Rentenbezugsmitteilung des berufsständischen Versorgungswerks ersichtliche Altersrente mit einem Betrag i. H. v. 522,50 EUR. Nach Abzug eines mit 157 EUR angesetzten steuerfreien Anteils ermittelte das Finanzamt einen steuerpflichtigen Rentenanteil i. H. v. 232 EUR. Im Einspruchsverfahren wiesen die Kläger daraufhin, dass die im Jahr 2005 an das Versorgungswerk entrichteten Beiträge des Klägers i. H. v. 3.650,40 EUR bei ihrer Einkommensteuer-Veranlagung für 2005 nicht steuermindernd berücksichtigt wurden, mit der Folge, dass wegen der gleichzeitigen Erfassung der Rentenauszahlungen im Rahmen der Steuerfestsetzung für 2015 im Ergebnis eine Doppelbesteuerung vorlag. Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück, da der Kläger die Beitragszahlungen des Jahres 2005 nicht als Sonderausgaben geltend gemacht hatte. Mit der Klage berufen sich die Kläger weiter auf die nach ihrer Ansicht vorliegende Doppelbesteuerung.

### **Entscheidung**

Die Klage hatte vor dem Finanzgericht keinen Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts kann es für die Annahme einer unzulässigen Doppelbesteuerung dahingestellt bleiben, ob der im Jahr 2005 unterbliebene Abzug der Beitragszahlungen als Sonderausgaben bei gleichzeitiger Erfassung der Rentenzahlung als Einnahmen im Jahr 2015 tatsächlich zu einer Doppelbelastung des Klägers geführt hat. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, könnte eine etwaige Doppelbelastung nicht in der von den Klägern begehrten Art und Weise durch eine Änderung ihrer Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2015 beseitigt werden. Das Gesetz sieht diese mit der Klage beantragte Rechtsfolge nämlich gar nicht vor.

Der Grundsatz, dass es "in keinem Fall" zu einer verfassungswidrigen doppelten Besteuerung der Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezüge kommen darf, gilt allein dann, wenn eine Doppelbesteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen auf einem "Webfehler" des Gesetzes bzw. dessen mangelnder Ausdifferenzierung beruht. Verfassungsgemäß ist eine Doppelbesteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, wenn sie darauf beruht, dass der Steuerpflichtige die im Gesetz – zur Vermeidung von Doppelbelastungen – vorgesehene Möglichkeit, Beiträge zum Versorgungswerk in der Beitragsphase als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, tatsächlich nicht in Anspruch nimmt.

Im vorliegenden Fall beruhte die bei den Klägern geltend gemachte Doppelbelastung jedoch nicht auf einem "Webfehler" des Gesetzes. Ursächlich für eine etwaige doppelte Besteuerung war vielmehr der Umstand, dass die Kläger die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit, die Beiträge zum Versorgungswerk als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, im Jahr 2005 tatsächlich nicht in Anspruch genommen haben.

## **2. Haushaltsnahe Aufwendungen kontra zumutbare Belastung: Was ist wann abziehbar?**

**Für haushaltsnahe Dienstleistungen kann die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch für Dienstleistungen im Rahmen einer krankheitsbedingten Heimunterbringung, die eigentlich als außergewöhnliche Belastungen abziehbar wären, wegen der zumutbaren Belastung aber nicht berücksichtigt werden.**

## Hintergrund

Die Klägerin war gesundheitlich schwer beeinträchtigt und bewohnte im Jahr 2015 ein Apartment in einer Seniorenresidenz.

Das Finanzamt ging davon aus, dass der Aufenthalt der Klägerin alters- und nicht krankheitsbedingt war. Es lehnte daher den Abzug der Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastung ab und berücksichtigte lediglich haushaltsnahe Dienstleistungen im Rahmen der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG.

Das Finanzgericht beurteilte die Unterbringung der Klägerin zwar als krankheitsbedingt. Es sah die Aufwendungen jedoch der Höhe nach nur insoweit als berücksichtigungsfähig an, als sie auf eine übliche und angemessene Wohnfläche von 30 qm entfielen. Die danach als außergewöhnliche Belastung anerkannten anteiligen Unterbringungskosten kürzte es um eine geschätzte Haushaltsersparnis in Höhe des Unterhalts-höchstbetrags sowie um die zumutbare Belastung. Zudem entschied das Finanzgericht, dass für den Teil der haushaltsnahe Dienstleistungen, der im Rahmen der zumutbaren Belastung nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird sowie für den Teil, der aufgrund der Haushaltsersparnis nicht zum Abzug zugelassen wird, der Abzug nach § 35a Abs. 2 EStG zu gewähren ist.

## Entscheidung

Der Bundesfinanzhof gab der Klage zum Teil statt. Er bestätigt zunächst die Berechnung des Abzugsbetrags als außergewöhnliche Belastung durch das Finanzgericht. Der Bundesfinanzhof teilt auch die Auffassung des Finanzgerichts, dass haushaltsnahe Dienstleistungen, die wegen der zumutbaren Belastung nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, nach § 35a Abs. 2 EStG abziehbar sind. Im Gegensatz dazu sind jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzhofs in der Haushaltsersparnis keine Aufwendungen enthalten, die eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG rechtfertigen.

Aufwendungen, die durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, sind nicht i. S. v. § 35a Abs. 5 EStG als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden. Deshalb ist für diese Aufwendungen eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG möglich.

Der Klägerin steht deshalb die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG zu. In den Unterbringungskosten sind Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen enthalten, die durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind.

Anders ist es bei der Kürzung der als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Unterbringungskosten um die Haushaltsersparnis. Aufgrund der Kürzung der dem Grunde nach anerkannten Unterbringungskosten um die Haushaltsersparnis wirken sich Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen, die möglicherweise in der Haushaltsersparnis enthalten sind, zwar nicht aus. Eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG setzt allerdings voraus, dass in dem Betrag überhaupt Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen enthalten sind. Da die Haushaltsersparnis Fixkosten (Miete oder Zinsaufwendungen, Grundgebühr für Strom, Wasser etc. sowie Reinigungsaufwand und Verpflegungskosten) abdecken soll, ist davon auszugehen, dass darin keine Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen in einer nennenswerten Größenordnung enthalten sind.

## 3. Wenn die Anlage AV fehlt: Muss das Finanzamt den Sonderausgabenabzug gewähren?

**Wer den Sonderausgabenabzug für seine Beiträge zur Altersvorsorge in Form der Riester-Rente in Anspruch nehmen möchte, muss einen entsprechenden Antrag stellen. Dieser setzt zwingend voraus, dass er in Form der Anlage AV gestellt wird.**

### **Hintergrund**

Die Kläger beantragten die Änderung des Einkommensteuer-Bescheids für das Jahr 2012, da das Finanzamt für das Jahr 2012 weder die Beiträge für den Riester-Vertrag berücksichtigt noch die staatliche Altersvorsorgezulage gewährt hatte. Die für die Berücksichtigung erforderlichen Daten waren von der Versicherung an das Finanzamt gemeldet worden.

Das Finanzamt lehnte den Änderungsantrag ab, da keine Anlage AV vorlag und der Bescheid bereits bestandskräftig war. Dagegen erhoben die Kläger Klage. Ihrer Ansicht nach lag eine offenbare Unrichtigkeit vor und das Finanzamt machte sich einen Fehler der Kläger zu Eigen. Aus § 10a EStG ergab sich auch nicht, dass eine Anlage AV hätte abgegeben werden müssen.

### **Entscheidung**

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Es bestand keine zwingende Verpflichtung der Finanzbehörde, allein aufgrund der Datenübermittlung den Sonderausgabenabzug zu gewähren. Die an die Finanzbehörde übermittelten Daten zur Riester-Rente stellen keinen Grundlagenbescheid i. S. d. § 171 Abs. 10 AO für Zwecke des Vorsorgeabzugs dar.

Das Finanzamt hatte die von den Klägern begehrte Berichtigung aufgrund einer offenbaren Unrichtigkeit zu Recht abgelehnt, da es bereits an der Unrichtigkeit des Veranlagungsverhaltens des Finanzamts fehlte. Zwar können Altersvorsorgebeiträge zur Riester-Rente als Sonderausgaben abgezogen werden. Ohne Antrag muss das Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung jedoch keinen Sonderausgabenabzug gewähren.

Selbst wenn die Nichtbeantragung des Abzuges des Vorsorgeaufwands durch die Kläger auf einem vom Finanzamt übernommenen Versehen der Kläger beruhen sollte, so kann nicht unterstellt werden, dass das Finanzamt dieses Versehen als eigenen Fehler übernommen hat. Vielmehr ist davon auszugehen, dass das Finanzamt die Einkommensteuerveranlagung bewusst ohne Sonderausgabenabzug für die Altersvorsorgebeiträge vorgenommen hat, weil keine Anlage AV der Kläger vorlag. Auch insoweit fehlt es demnach an einem mechanischen Fehler seitens des Finanzamts. Eine Änderung wegen einer neuen Tatsache scheidet ebenfalls aus, da dem Finanzamt der Antrag erst durch grobes Verschulden der Kläger nachträglich bekannt geworden ist.

## **4. Zur Anrechnung von nicht im Ausland beantragten Familienleistungen**

**Wer Anspruch auf Familienleistungen im EU-Ausland hat, die dem deutschen Kindergeld vergleichbar sind, muss damit rechnen, dass das Kindergeld nach deutschem Recht gekürzt wird. Das gilt auch dann, wenn der im Ausland erwerbstätige Kindergeldberechtigte die dort vorgesehenen Leistungen nicht beantragt und bezogen hat.**

### **Hintergrund**

Der Kläger lebt mit seiner Familie in Deutschland. Er bezog für seine beiden Kinder seit 1998 Kindergeld. Im Dezember 2000 nahm er eine nichtselbstständige Tätigkeit in den Niederlanden auf, ohne die ihm dort zustehenden Familienleistungen zu beantragen. Der Familienkasse machte er keine Mitteilung. Dementsprechend wurde ihm das Kindergeld von der Familienkasse weiterhin ungemindert ausgezahlt. Die Ehefrau war nicht erwerbstätig.

Im Jahr 2016 erfuhr die Familienkasse von der Erwerbstätigkeit des Klägers in den Niederlanden. Sie hob daraufhin die Kindergeldfestsetzung rückwirkend für mehrere Jahre zum Teil auf, indem sie den Anspruch des Klägers auf niederländische Familienleistungen anrechnete.

Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage überwiegend statt und entschied, dass die Familienkasse fiktives, in den Niederlanden tatsächlich nicht gezahltes Kindergeld nicht anrechnen durfte.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof kam dagegen zu dem Ergebnis, dass wegen des Anspruchs des Klägers auf Familienleistungen nach niederländischem Recht sein deutscher Kindergeldanspruch auf den Betrag begrenzt wird, der sich bei Anrechnung des Anspruchs auf niederländische Familienleistungen ergibt.

Bestehen Ansprüche nach dem Recht mehrerer Mitgliedstaaten, sind die Ansprüche, die durch eine Beschäftigung oder selbständige Erwerbstätigkeit ausgelöst werden, vorrangig (Niederlande). Der nachrangig verpflichtete Staat (Deutschland), in dem der Kindergeldberechtigte wohnt, aber nicht erwerbstätig ist, ist nur zu Leistungen verpflichtet, wenn diese höher sind als die im Beschäftigungsstaat, und zwar in Höhe des Unterschiedsbetrags (Differenzkindergeld).

Der bei einem nachrangigen Träger gestellte Kindergeldantrag ist von diesem an den vorrangig zuständigen weiterzuleiten. Diese Regelung geht davon aus, dass der nachrangig verpflichtete Träger die möglichen Ansprüche nach dem Recht des vorrangig verpflichteten Mitgliedstaats kennt. Der Träger des vorrangig zuständigen Mitgliedstaats bearbeitet den Antrag so, als ob er direkt bei ihm gestellt worden wäre. Der im nachrangig verpflichteten Staat gestellte Antrag gilt als Antrag nach dem Recht des vorrangig verpflichteten Mitgliedstaats (Fiktion der europaweiten Antragstellung).

Diese Koordinierungsregelung ist im Streitfall anwendbar, obwohl das Verfahren zur Weiterleitung des im nachrangig zuständigen Staat gestellten Kindergeldantrags an den vorrangig zuständigen nicht eingehalten wurde. Ein in einem nachrangig zuständigen EU-Mitgliedstaat gestellter Antrag löst somit die Fiktionswirkung, wonach er zugleich als im vorrangig zuständigen Staat gestellt gilt, auch dann aus, wenn der Träger, bei dem der Antrag gestellt wird, keine Kenntnis davon hat, dass ein Sachverhalt mit Auslandsbezug vorliegt, z.B. weil der Kindergeldberechtigte – wie im vorliegenden – eine Auslandstätigkeit aufgenommen hat, ohne die Familienkasse davon zu unterrichten. Die Wirkung tritt somit auch dann ein, wenn zu dem Zeitpunkt, als der Kindergeldantrag gestellt wurde, noch gar kein Anlass bestand, ihn an einen ausländischen Träger weiterzuleiten. Diese Koordinierung der Ansprüche führt im Streitfall dazu, dass der Anspruch auf Familienleistungen nach niederländischem Recht auf den Kindergeldanspruch nach deutschem Recht anzurechnen ist.

Die Familienkasse war somit berechtigt, die Festsetzung des Kindergeldes zum Teil aufzuheben. Sie muss nur die Differenz zwischen dem deutschen Kindergeld und dem Anspruch auf die (niedrigeren) niederländischen Familienleistungen zahlen.

## 1. Altersversorgung im Ehegattenarbeitsverhältnis: Besondere Kriterien bei der Fremdvergleichsprüfung

**Sprunghafte Gehaltsanhebungen vor der Entgeltumwandlung, eine "Nur-Pension" oder eine mit Risiko- und Kostensteigerungen für das Unternehmen verbundene Zusage sprechen dafür, dass ein Ehegatten-Arbeitsverhältnis im Hinblick auf die Altersversorgung des Arbeitnehmer-Ehegatten unangemessen umgestaltet wurde.**

### Hintergrund

Ehefrau F ist seit dem Jahr 2005 im Betrieb des Ehemanns M angestellt. Ihr Bruttoarbeitslohn betrug 3.100 EUR und wurde im Jahr 2006 auf 4.100 EUR erhöht. Im Jahr 2005 führten die Eheleute ein Zeitwertkonto-Modell ein, nach dem ein Teil des Monatsgehalts der F (2.050 EUR) nicht ausbezahlt, sondern einer Rückstellung zugeführt wurde.

Wegen Zweifeln an der Zulässigkeit des Zeitwertkonto-Modells wurde die Altersvorsorge der F (2.050 EUR/Monat) im Jahr 2009 umgestellt. Von ihrem Gehalt wurden monatlich 1.830 EUR umgewandelt und als Mitgliedsbeitrag des M an die X-Unterstützungskasse gezahlt. Die restlichen 220 EUR zahlte M in eine private Rentenversicherung für F ein.

Das Finanzamt erkannte die Zuwendungen an die Unterstützungskasse nur teilweise i. H. v. 110 EUR pro Monat als abzugsfähig an, da sie nach dem Fremdvergleichs-Maßstab unangemessen waren.

Das Finanzgericht wies die Klage ab, da seiner Ansicht nach private Gründe für die Entgeltumwandlung maßgeblich waren. Indizien dafür waren das hohe Risiko, die Gesamtleistung (bis zu 800.000 EUR) vor bzw. bei Erreichen der Altersrente zu verlieren. Außerdem betrug die Altersversorgung der F mit 63.000 EUR rund das 2,5-Fache ihres Arbeitseinkommens.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass Entgeltumwandlungen im Rahmen von Arbeitsverträgen zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich einem Fremdvergleich unterliegen. Dabei sind allerdings besondere Maßstäbe zu beachten, die das Finanzgericht jedoch fehlerhaft bestimmt hat. Die Sache wurde daher zur erneuten Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Für Direktversicherungen im Rahmen steuerrechtlich anzuerkennender Ehegatten-Arbeitsverhältnisse hatte der Bundesfinanzhof bereits in einem früheren Fall entschieden, dass in einer teilweisen Umwandlung des angemessenen Arbeitslohns in Direktversicherungsbeiträge keine ungewöhnliche oder unangemessene Umgestaltung des Arbeitsverhältnisses gesehen werden kann. Da der Aufwand des Arbeitgeber-Ehegatten betragsmäßig unverändert bleibt, ist die echte Barlohnumwandlung im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses steuerlich anzuerkennen. Das gilt für die Beiträge in eine rückgedeckte Unterstützungskasse entsprechend.

Aus den Grundsätzen zu Direktversicherungsbeiträgen folgt ein Regel-Ausnahme-Verhältnis in dem Sinn, dass solche Entgeltumwandlungen grundsätzlich anzuerkennen sind. Sie können nicht als unangemessene Umgestaltung des Arbeitsverhältnisses angesehen werden und sind nicht am Maßstab der Erdienbarkeit zu prüfen. Dabei betrachtet der BFH (nur) den gegenwärtigen unmittelbaren Veranlassungszusammenhang und sieht als entscheidend an, dass im Zeitpunkt der Entgeltumwandlung der Aufwand des Arbeitgeber-Ehegatten betragsmäßig unverändert bleibt bzw. der Arbeitnehmer wirtschaftlich betrachtet ausschließlich über sein eigenes (künftiges) Vermögen disponiert.



Nach dem vom Bundesfinanzhof bejahten Regel-Ausnahme-Verhältnis müssen für die Annahme, dass durch die Entgeltumwandlung das Arbeitsverhältnis ausnahmsweise ungewöhnlich oder unangemessen umgestaltet wird, besondere Umstände vorliegen. Das kommt in Betracht bei sprunghaften Gehaltsanhebungen im Vorfeld der Entgeltumwandlung, bei Vollumwandlung des Barlohns mit der Folge einer sog. "Nur-Pension" und bei mit Risiko- und Kostensteigerungen für das Unternehmen verbundenen Zusagen.

Derartige besondere Umstände als Hinweise auf die Unangemessenheit liegen im Streitfall jedoch nicht vor. Denn bei der durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung disponiert der Arbeitnehmer (wirtschaftlich betrachtet) über sein eigenes (künftiges) Vermögen. Er kann frei entscheiden, in welchem Umfang er sein Bruttogehalt durch Entgeltumwandlung für eine Altersrente zurücklegt und hierbei eine risikoreiche Versicherung wählt. Unerheblich ist daher auch, ob und aus welchen Gründen er das Risiko des Totalausfalls eingeht.