

Mandantenbrief

Januar 2025

Für alle Steuerpflichtigen: Steuerliche Behandlung der Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags

Für Erbengemeinschaften: Anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks beim Erwerb eines Miterbenanteils

Für Arbeitnehmer: Der Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung ist kein Arbeitslohn

Für Erben: Zur Besteuerung eines betagten Vermächtnisses im Rahmen der Jastrowschen Klausel beim Berliner Testament

Dieser Mandantenbrief ist ein Service von

BADER & KOLLEGEN

Steuerberater . Rechtsanwälte

Schießgrabenstr. 32
86150 Augsburg

Karwendelstr. 11
86343 Königsbrunn

Merseburger Str. 26a
06667 Weißenfels

www.bader-kollegen.de

Layout:

dplusneuemedien GmbH
www.dplusc.de

Themenübersicht

- | | | |
|----|--|-------|
| 1. | Für alle Steuerpflichtigen: Steuerliche Behandlung der Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags | 4 |
| 2. | Für alle Steuerpflichtigen: Automatischer Finanzkontenaustausch geht verfassungsrechtlich wohl in Ordnung | 4 / 5 |
| 3. | Für Erbengemeinschaften: Anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks beim Erwerb eines Miterbenanteils | 5 |
| 4. | Für Arbeitnehmer: Der Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung ist kein Arbeitslohn | 6 |
| 5. | Für Erben: Zur Besteuerung eines betagten Vermächtnisses im Rahmen der Jastrowschen Klausel beim Berliner Testament | 6 / 7 |
| 6. | Für Diensthabende: Zum Abzug von Rechtsverfolgungskosten | 7 |
| 7. | Für Arbeitnehmer: Zweitwohnungssteuer bei der doppelten Haushaltsführung | 7 / 8 |
| 8. | Für Selbstständige: Ausgleich von Verlusten aus selbständiger Tätigkeit mit eng verzahnten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit | 8 |

Steuertermine Januar 2025

10.01.

Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **13.01.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbesteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr.

Vorschau auf die Steuertermine Februar 2025

10.02.

Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **13.02.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

17.02.

Gewerbesteuer
Grundsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **20.02.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbesteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr.

Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge Januar 2025

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Januar ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 29.01.2025.

Für alle Steuerpflichtigen: Steuerliche Behandlung der Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags

Im vorliegenden Fall ging es um die steuerliche Behandlung von Nutzungersatz, der im Rahmen der Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags nach dem Widerruf des Vertrags geleistet wurde. Solche Fälle sind in der Vergangenheit recht häufig vorgekommen, da entsprechende Rückabwicklungen für die Verbraucher aufgrund von falschen Vertragsinhalten möglich wurden. Das Hauptproblem aus steuerlicher Sicht war dabei in der Folge die Frage, ob ein entsprechend gezahlter Nutzungersatz als steuerpflichtiger Kapitalertrag oder (sofern das Darlehen in einem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stand) als andere Einkünfte zu behandeln ist.

Im vorliegenden Streitfall wird die Behandlung direkt an beiden möglichen Sachverhaltsvarianten deutlich, weshalb ein konkreter Blick in den Sachverhalt weiterhilft: Die hier vorliegenden Kläger, die als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden, hatten bereits im Jahr 2007 zwei Darlehen bei einer Bank aufgenommen. Eines der Darlehen diente der Finanzierung einer vermieteten Wohnung, das andere der Anschaffung einer selbstgenutzten Wohnung. Folglich stand ein Darlehen in Zusammenhang mit einer Einkunftszielung, hier zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, während das andere Darlehen rein privat bzw. ohne Anknüpfungspunkt zur Erwerbsebene der Steuerpflichtigen motiviert war.

Im Jahr 2014 widerriefen die Kläger ihre auf den Abschluss dieser Verträge gerichteten Willenserklärungen aufgrund einer fehlerhaften Widerrufsbelehrung. Die Bank hielt den Widerruf zunächst für unwirksam, weshalb es hinsichtlich des Darlehens für die vermietete Wohnung zu einem Rechtsstreit kam. Im Berufungsverfahren stellte das Oberlandesgericht fest, dass die Kläger den Vertrag wirksam widerrufen hatten und einen Anspruch auf Rückgabe der geleisteten Raten sowie auf Nutzungersatz in Höhe von 4.087,79 Euro haben. Für das Darlehen der selbstgenutzten Wohnung einigten sich die Kläger außergerichtlich mit der Bank auf einen Nutzungersatz in Höhe von 3.582,63 Euro.

In der Steuererklärung für das Jahr 2017 gaben die Kläger keine Kapitalerträge aus dem Darlehen für die selbstgenutzte Wohnung an, erklärten aber sonstige Einnahmen in Höhe von 4.087 Euro bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt erfasste jedoch im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr beide Nutzungersatzzahlungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Gegen diese Entscheidung legten die Kläger Einspruch ein. Im geänderten Bescheid erkannte das Finanzamt den Nutzungersatz aus dem Darlehen für die vermietete Wohnung als sonstige Einnahme bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an, während es den Nutzungersatz für die selbstgenutzte Wohnung weiterhin als

steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelte. Das danach angerufene Finanzgericht Düsseldorf entschied, dass der Nutzungersatz in Höhe von 3.582,63 Euro aus der Rückabwicklung des Darlehens für die selbstgenutzte Wohnung nicht steuerbar ist, da er keinen Kapitalertrag gemäß § 20 des Einkommensteuergesetzes (EStG) darstellt. Der Nutzungersatz aus dem Darlehen für die vermietete Wohnung sei jedoch den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen.

Das Finanzamt, welches in seiner fiskalischen Auslegung der Dinge damit nicht einverstanden war, legte daraufhin Revision beim Bundesfinanzhof in München ein. Dieser entschied am 7.11.2023 unter dem Aktenzeichen VIII R 16/22 erfreulicherweise, dass die Revision unbegründet ist und erklärte dies wie folgt: Der an die Kläger aus dem Darlehensvertrag für die selbstgenutzte Wohnung geleistete Nutzungersatz in Höhe von 3.582,63 Euro ist nicht steuerbar, da dieser Nutzungersatz nicht auf einer erwerbsgerichteten Tätigkeit beruht und nicht innerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre erzielt wurde. Maßgeblich für diese Entscheidung war die Einordnung des Rückgewährschuldverhältnisses, das nach dem Widerruf entstanden ist. Der Bundesfinanzhof stellte klar, dass der Nutzungersatz im Rahmen der Rückabwicklung eines Darlehens nicht als Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG angesehen werden kann, da die Rückabwicklung keine erwerbsgerichtete Tätigkeit darstellt.

Weiter führte der Bundesfinanzhof aus, dass der Nutzungersatz auch nicht gemäß § 22 Nr. 3 EStG steuerbar ist, da es sich hierbei nicht um Einkünfte aus Leistungen handelt. Diese Vorschrift greift nur dann, wenn die Einkünfte auf einer erwerbsgerichteten Tätigkeit beruhen, was bei der Rückabwicklung eines Darlehens nicht der Fall ist. Insoweit ist eine Steuerbarkeit nicht gegeben.

In Bezug auf das Darlehen für die vermietete Wohnung entschied der Bundesfinanzhof, dass der Nutzungersatz in Höhe von 4.087,79 Euro den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist. Damit bestätigte der Bundesfinanzhof nicht nur die Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf in vollem Umfang und wies die Revision des Finanzamts ab, sondern stellte auch klar, dass die Steuerpflichtigen von Anfang an alles richtig gemacht haben.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass der im Rahmen der Rückabwicklung eines Darlehens geleistete Nutzungersatz dann nicht steuerbar ist, wenn er nicht auf einer erwerbsgerichteten Tätigkeit beruht. Nur bei der Rückabwicklung von Darlehen, die im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehen, ist der Nutzungersatz steuerpflichtig. Eigentlich vollkommen logisch, aber manchmal möchte auch der Fiskus mehr als ihm zusteht.

Für alle Steuerpflichtigen: Automatischer Finanzkontenaustausch geht verfassungsrechtlich wohl in Ordnung

Im folgenden Streitfall hatte sich der Bundesfinanzhof mit der steuerlichen Problematik des automatischen Finanzkonten-Informationsaustauschs und dessen Vereinbarkeit mit den Grundrechten, insbesondere dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung auseinanderzusetzen. Der Hintergrund liegt in den Bestimmungen des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes, welches auf internationalen Vereinbarungen basiert. Diese Regelungen dienen der Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung durch den Austausch von Finanzkontoinformationen zwischen verschiedenen Staaten. Ziel soll es sein, sicherzustellen, dass alle Steuerpflichtige auch alle ihre im Ausland erzielten Kapitaleinkünfte korrekt versteuern.

Im hier abgeurteilten Sachverhalt führte das Klägerehepaar ein Konto und ein Depot in der Schweiz. Im Rahmen des automatischen Finanzkonten-Informationsaustauschs übermittelten die Schweizer Behörden die Kontostände dieser Finanzanlagen an das Bundeszentralamt für Steuern. Das Bundeszentralamt für Steuern speicherte und verarbeitete die erhaltenen Daten. Die Kläger wandten sich dagegen mit der Begründung, dass die Übermittlung der Kontodaten ihr Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung verletze, und verlangten die Löschung der Daten. Sie argumentierten, dass die Übermittlung nicht erforderlich und unverhältnismäßig sei, um Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Zudem führten sie an, dass eine potenzielle Diskriminierung gegenüber Steuerpflichtigen bestehe, die ausschließlich

über inländische Konten verfügen. Auch äußerten sie Bedenken hinsichtlich der Datensicherheit, da die Gefahr von Hackerangriffen bestehe.

Das Bundeszentralamt für Steuern wies natürlich die Löschanträge zurück und erklärte, dass die Datenübermittlung auf einer internationalen Vereinbarung basiere, die in nationales Recht umgesetzt worden sei. Der automatische Finanzkonten-Informationsaustausch sei notwendig, um grenzüberschreitende Steuerhinterziehung zu bekämpfen, und die Datensicherheit sei gewährleistet. Das Finanzgericht Köln bestätigte mit Entscheidung vom 27.10.2021 unter dem Aktenzeichen 2 K 2835/19 die Rechtmäßigkeit der Übermittlung, woraufhin die Kläger vor den Bundesfinanzhof zogen.

Die obersten Finanzrichter der Republik entschieden jedoch am 23.01.2024 unter dem Aktenzeichen IX R 36/21 ebenso, dass die Regelung des § 5 Abs. 3 des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes verfassungsgemäß ist. Insbesondere verstößt der automatische Finanzkonten-Informationsaustausch nicht gegen das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung. Zwar liege ein Eingriff in dieses Grundrecht vor, jedoch sei dieser gerechtfertigt, da die Bekämpfung von Steuerhinterziehung ein legitimes Gemeinwohlziel darstellt. Der Eingriff sei verhältnismäßig, da die Verarbeitung der Daten auf einer klaren gesetzlichen Grundlage beruhe, die spezifisch auf die Ermittlung von Einkünften aus ausländischen Konten abziele. Zudem würde

Fortsetzung: Für alle Steuerpflichtigen: Automatischer Finanzkontenaustausch geht verfassungsrechtlich wohl in Ordnung

die Möglichkeit der Steuerbehörden, Kapitaleinkünfte aus dem Ausland zu erfassen, ohne diesen Austausch erheblich eingeschränkt. Die Finanzbehörden seien durch die übermittelten Kontosalen in der Lage, die Korrektheit der Steuerangaben zu überprüfen und Steuerhinterziehung effektiv zu verhindern.

Der Bundesfinanzhof betonte, dass die gesetzlichen Grundlagen des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes ausreichend bestimmt und klar seien, um den Anforderungen der Verfassung zu genügen. Die Regelung sei geeignet, die

Steuerehrlichkeit zu fördern, und die Speicherung der Daten sei auch erforderlich, da die deutschen Steuerbehörden ohne diese Informationen kaum in der Lage wären, ausländische Einkünfte zu überprüfen. Zudem gewährleisteten die deutschen Rechtsvorschriften ausreichend Schutz vor unberechtigtem Zugriff auf die Daten, und das allgemeine Risiko von Hackerangriffen sei nicht höher als bei anderen steuerlichen Informationen, die im Rahmen von Besteuerungsverfahren verarbeitet werden.

Hinweis

Ob das klagende Paar noch weiter nach Karlsruhe vor das Bundesverfassungsgericht ziehen möchte, ist derzeit nicht bekannt. Wenn dem so ist, werden in jedem Fall wieder berichten, auch wenn wir die Erfolgsaussichten als unterirdisch einstufen.

Für Erbengemeinschaften: Anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks beim Erwerb eines Miterbenanteils

Die steuerliche Behandlung von privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist seit jeher ein komplexes Thema, das insbesondere dann relevant wird, wenn Immobilien innerhalb einer bestimmten Frist nach ihrem Erwerb veräußert werden. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken, die innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung verkauft werden, steuerpflichtig. Entscheidend für die Besteuerung ist also, ob und wann ein Grundstück im steuerrechtlichen Sinne angeschafft wurde. Dies wirft vor allem dann Probleme auf, wenn Immobilien durch Erbschaften, Schenkungen oder andere spezielle Erwerbsarten in den Besitz des Steuerpflichtigen gelangen.

Im vorliegenden Fall, der durch den Bundesfinanzhof am 26.9.2023 unter dem Aktenzeichen IX R 13/22 entschieden wurde, stellte sich die Frage, ob der Erwerb von Miterbenanteilen an einer Erbengemeinschaft als anteilige Anschaffung eines Grundstücks zu werten ist, wenn dieses Grundstück später innerhalb der zehnjährigen Frist veräußert wird. Der Kläger hatte nach dem Tod der Erblasserin gemeinsam mit deren Kindern ein Grundstück geerbt. Die Erben bildeten eine Erbengemeinschaft, die gesamthänderisch über den Nachlass verfügte. Im Nachgang erwarb der Kläger die Anteile der übrigen Miterben und wurde dadurch Alleineigentümer des Grundstücks, das später verkaufte.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Erwerb der Erbanteile durch den Kläger als anteilige Anschaffung des Grundstücks zu betrachten ist. Da die Veräußerung des Grundstücks innerhalb von zehn Jahren nach diesem Erwerb erfolgte, ordnete das Finanzamt den Veräußerungsgewinn als steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG ein. Diese Sichtweise entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung, wie sie im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 14.3.2006 vertreten wird. Demnach soll der Erwerb von Anteilen an einer Erbengemeinschaft als anteilige Anschaffung der im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter gewertet werden.

Der Kläger ließ sich davon jedoch nicht beeindrucken und argumentierte, dass der Erwerb der Erbanteile nicht als Anschaffung des Grundstücks selbst zu werten sei und somit kein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn vorliegt. Er verwies auf die Unterscheidung zwischen dem Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft und dem direkten Erwerb eines Grundstücks. Da eine Erbengemeinschaft als Gesamthandsgemeinschaft über den Nachlass verfügt und nicht einzelne Wirtschaftsgüter unmittelbar auf die Miterben übergehen, könne der Erwerb der Miterbenanteile nicht mit einer Anschaffung des Grundstücks gleichgesetzt werden.

Das Finanzgericht München wies die Klage mit Entscheidung vom 21.7.2021 unter dem Aktenzeichen I K 2127/20 in erster Instanz jedoch ab, woraufhin der Kläger erfreulicherweise Revision beim Bundesfinanzhof einlegte. Dieser gab noch erfreulicher dem Kläger letztlich recht und hob das Urteil des erstinstanzlichen Finanzgerichts auf. In seiner Begründung führten die obersten Finanzrichter der Republik der Bundesfinanzhof aus, dass der Erwerb von Anteilen an einer Erbengemeinschaft, auch wenn diese ein Grundstück enthält, nicht zur anteiligen Anschaffung des Grundstücks im Sinne von § 23 EStG führt. Der Bundesfinanzhof stellte klar, dass eine Erbengemeinschaft eine Gesamthandsgemeinschaft darstellt und der Erwerb von Erbanteilen nicht mit dem Erwerb der im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter gleichzusetzen ist.

Diese aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 26.9.2023 unter dem Aktenzeichen IX R 13/22 widerspricht der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung deutlich und stellt eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung dar. Der Bundesfinanzhof begründete seine aktuelle Entscheidung damit, dass die Erbengemeinschaft als gesamthänderische Gemeinschaft kein sachenrechtlich fassbares Eigentum an den einzelnen Nachlassgegenständen vermittelt. Vielmehr erwirbt der Erwerber eines Miterbenanteils lediglich einen Anteil an der Gesamthandsgemeinschaft, nicht jedoch anteilig die im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter. In diesem Fall bedeutet das, dass der Kläger mit dem Erwerb der Erbanteile keinen unmittelbaren Anteil am Grundstück erworben hat, sondern nur eine Beteiligung an der Erbengemeinschaft als Ganzes.

Besonders betonen die obersten Finanzrichter des Bundesfinanzhofes, dass § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG, der die Anschaffung oder Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften betrifft, nicht auf Erbengemeinschaften anwendbar ist. Die Vorschrift bezieht sich ausschließlich auf Personengesellschaften, zu denen die Erbengemeinschaft definitiv nicht gehört. Daher kann der Erwerb eines Erbanteils auch nicht als Erwerb eines Grundstücksanteils fingiert werden, wie es in der Finanzverwaltungspraxis angenommen (und auch bisher praktiziert) wurde.

Durch diese Entscheidung hat der Bundesfinanzhof nun klargestellt, dass der Erwerb von Miterbenanteilen an einer Erbengemeinschaft nicht zu einer steuerpflichtigen Anschaffung von Grundstücken im Sinne des § 23 EStG führt, wenn das Grundstück später veräußert wird. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf die Entscheidung reagiert. Soweit ersichtlich ist eine Veröffentlichung im Bundessteuerblatt, welches auch auf die allgemeine Anwendbarkeit der Entscheidung schließen lässt, nicht erfolgt. Selbst wenn dies jedoch gegeben ist und die Finanzverwaltung die Grundsätze der Entscheidung offiziell anerkennt, sollte in der Praxis auch genau darauf geachtet werden, denn Fehler zu Lasten der Steuerpflichtigen sind in dieser Thematik durchaus zu erwarten.

Für Arbeitnehmer: Der Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung ist kein Arbeitslohn

Im Bereich der Besteuerung von Arbeitslohn stellt sich immer wieder die Frage, ob bestimmte Vorteile, die ein Arbeitnehmer im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit erhält, als Arbeitslohn zu bewerten sind. Besonders relevant wird diese Frage bei sogenannten Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen, durch die Mitarbeiter Anteile an eigenen Unternehmen oder an mit dem Unternehmen verbundenen Gesellschaften erwerben können. Hieraus können erhebliche Gewinne entstehen, wenn die Anteile später gewinnbringend veräußert werden. Die zentrale steuerliche Problemstellung ist dann, ob diese Gewinne als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu werten sind, also lohnsteuerpflichtig, oder ob es sich um private Einkünfte handelt, die anderen steuerlichen Regelungen unterliegen.

Im vorliegenden Fall, der vom Bundesfinanzhof am 14.12.2023 unter dem Aktenzeichen VI R 1/21 entschieden wurde, war genau diese Frage Gegenstand des Verfahrens. Der Kläger war ein leitender Angestellter einer GmbH, die im Rahmen einer Umstrukturierung von einer Investorengruppe übernommen wurde. Im Zuge dessen bot die Investorengruppe einem ausgewählten Kreis von Führungspersonen, zu denen auch der Kläger gehörte, die Möglichkeit, an einem Managementbeteiligungsprogramm teilzunehmen. Diese Programme zielen darauf ab, die Führungskräfte stärker an das Unternehmen zu binden, indem sie die Möglichkeit erhalten, am zukünftigen Erfolg des Unternehmens finanziell zu partizipieren. Der Kläger trat dem Beteiligungsprogramm bei und wurde Kommanditist einer eigens gegründeten GmbH & Co. KG (Manager KG), die wiederum Anteile an einer luxemburgischen Kapitalgesellschaft (S.à.r.l.) erwarb. Die Beteiligung an dieser Gesellschaft war die Voraussetzung dafür, dass der Kläger mittelbar am zukünftigen Börsengang des Unternehmens partizipieren konnte.

Im Jahr 2007 kam es schließlich zu einem Börsengang der Gesellschaft, an der der Kläger über die Manager KG beteiligt war. Die Manager KG veräußerte daraufhin ihre Anteile und erhielt als Gegenleistung Aktien der neu gegründeten Aktiengesellschaft. Diese Aktien wurden entsprechend der Beteiligung der einzelnen Manager an der Manager KG auf sie verteilt. Dem Kläger wurden dabei Aktien zugeteilt, die er später gewinnbringend veräußerte.

Das Finanzamt vertrat nun die fiskalische Auffassung, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile lohnsteuerpflichtig sei, da der Kläger die Beteiligung im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit und zu verbilligten Konditionen erworben habe. Die Behörde sah in dem erzielten Gewinn einen geldwerten Vorteil, der dem Arbeitslohn zuzurechnen sei. Dabei verwies das Finanzamt insbesondere darauf, dass der Kläger als leitender Angestellter seines Arbeitgebers die Anteile vergünstigt erwerben konnte und dies einen direkten Bezug zum Arbeitsverhältnis herstelle.

Demgegenüber argumentierte der Kläger jedoch erfolgreich, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile nicht als Arbeitslohn, sondern als private Vermögensmehrung zu werten ist. Er habe die Anteile zwar als Teil des Managementbeteiligungsprogramms erworben, dies aber zu marktüblichen Bedingungen. Der spätere Verkauf der Aktien sei ein marktüblicher Vorgang, der keinen Bezug zu seiner beruflichen Tätigkeit habe. Der Gewinn ist daher

nicht lohnsteuerpflichtig, sondern unterfällt den allgemeinen Regelungen zur Besteuerung von Kapitalvermögen.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg entschied zunächst zugunsten des Klägers und gab der Klage statt. Es führte aus, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile nicht als Arbeitslohn zu qualifizieren sei. Der Bundesfinanzhof bestätigte diese Entscheidung nun erfreulicherweise in seinem Urteil vom 14.12.2023 und wies die Revision des Finanzamts zurück.

Die obersten Finanzrichter der Republik stellten fest, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile kein lohnsteuerbarer Vorteil ist, da er nicht durch das Arbeitsverhältnis veranlasst wurde. Ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil liegt nur dann vor, wenn der Arbeitnehmer die Anteile verbilligt erwirbt oder bei deren Veräußerung einen marktunüblichen Überpreis erzielt. Beides ist im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben.

Nach den Feststellungen des Gerichts hatte der Kläger die Anteile zu marktüblichen Bedingungen erworben und veräußert. Entscheidend war, dass die Veräußerung der Anteile im Rahmen eines marktüblichen Rückkaufs erfolgte. Die Manager KG, an der der Kläger beteiligt war, hatte ihre Anteile an der S.à.r.l. zu einem fairen Marktpreis veräußert und dafür Aktien der neu gegründeten Aktiengesellschaft erhalten. Dieser Rückkauf erfolgte zu gleichen Bedingungen wie für andere Gesellschafter, sodass kein geldwerter Vorteil für den Kläger vorlag. Der Bundesfinanzhof betonte, dass ein geldwerter Vorteil nur dann gegeben sein kann, wenn der Arbeitnehmer bei der Veräußerung einen Überpreis erziele, der über den Marktpreis hinausgehe. Dies ist vorliegend nicht der Fall gewesen.

Darüber hinaus führte der Bundesfinanzhof aus, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile auch nicht durch das Arbeitsverhältnis des Klägers veranlasst war. Die Beteiligung des Klägers an der Manager KG stellte ein eigenständiges, vom Arbeitsverhältnis unabhängiges Rechtsverhältnis dar. Der Kläger war als Kommanditist der Manager KG an einem eigenständigen wirtschaftlichen Sonderrechtsverhältnis beteiligt, das nicht durch seine berufliche Tätigkeit geprägt war. Die Gewinne, die aus diesem Sonderrechtsverhältnis resultierten, seien daher nicht als Arbeitslohn zu versteuern. Der Bundesfinanzhof verwies dabei auf seine ständige Rechtsprechung, wonach der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen als zwei getrennte Vorgänge zu behandeln seien. Auch wenn der Erwerb der Beteiligung möglicherweise durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sei und zu einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil führe, wirke dieser Vorteil nicht in die spätere Veräußerung hinein. Gewinne oder Verluste, die nach dem Erwerb einer Beteiligung entstehen, seien regelmäßig dem allgemeinen Marktgeschehen zuzuschreiben und nicht dem Arbeitsverhältnis.

Der Bundesfinanzhof stellte abschließend noch klar, dass der Kläger aus der Veräußerung der Anteile keinen lohnsteuerpflichtigen Vorteil erzielte und der Gewinn auch keiner anderen Einkunftsart im Sinne des Einkommensteuergesetzes zuzurechnen sei. Der Gewinn aus der Veräußerung ist somit nicht lohnsteuerpflichtig.

Für Erben: Zur Besteuerung eines betagten Vermächtnisses im Rahmen der Jastrowschen Klausel beim Berliner Testament

In dem hier behandelten Fall ging es um die steuerliche Behandlung eines sogenannten Berliner Testaments, in dem sich Ehegatten gegenseitig zu Alleinerben einsetzten. Ein zentraler Punkt war die sogenannte Jastrowsche Klausel, die dafür sorgt, dass Kinder, die nach dem Tod des erstversterbenden Elternteils ihren Pflichtteil nicht geltend machen, ein betagtes Vermächtnis erhalten. Dieses Vermächtnis wird erst nach dem Tod des überlebenden Ehegatten fällig. Der Streit drehte sich um die Frage, ob dieses Vermächtnis als Nachlassverbindlichkeit bei der Berechnung der Erbschaftsteuer abziehbar ist.

Im vorliegenden Fall hatten die Eltern der Klägerin ein Berliner Testament errichtet. Die Mutter verstarb im Jahr 2012, und die Klägerin sowie zwei ihrer Geschwister

wurden Erben. Nach dem Tod des Vaters hatten jedoch zwei andere Geschwister ihren Pflichtteil gefordert, sodass die Jastrowsche Klausel in Kraft trat und die Klägerin und ihre beiden Erbgeschwister ein Vermächtnis erhielten, das beim Tod der Mutter fällig wurde. Die Klägerin wollte dieses betagte Vermächtnis als Nachlassverbindlichkeit bei der Berechnung der Erbschaftsteuer nach dem Tod der Mutter abziehen lassen, was das Finanzamt verweigerte.

Das Finanzamt argumentierte, dass das Vermächtnis zwar beim Tod des Vaters entstanden sei, es aber erst beim Tod der Mutter fällig wurde und somit keine Nachlassverbindlichkeit zum Zeitpunkt des Todes des Vaters darstellte. Eine

Fortsetzung: Für Erben: Zur Besteuerung eines betagten Vermächtnisses im Rahmen der Jastrowschen Klausel beim Berliner Testament

doppelte Besteuerung, wie von der Klägerin behauptet, sah das Finanzamt nicht, da der Vermächtnisanspruch dem steuerpflichtigen Erwerb nicht zugerechnet wurde.

Die Klägerin argumentierte, dass durch die Vorgehensweise des Finanzamts eine doppelte Belastung des Vermächtnisses entstünde. Zum einen, weil es nicht als Nachlassverbindlichkeit bei der Mutter berücksichtigt wurde, und zum anderen, weil es beim Tod des Vaters nicht besteuert worden sei.

Das Finanzgericht wies die Klage ab, und die Entscheidung wurde vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.10.2023 unter dem Aktenzeichen II R

34/20 bestätigt. Der Bundesfinanzhof stellte klar, dass das betagte Vermächtnis beim Tod des Vaters zwar entstanden sei, aber erst beim Tod der Mutter fällig wurde. Steuerrechtlich wurde es deshalb so behandelt, als wäre es von der Mutter stammend. Eine doppelte Besteuerung liegt nicht vor, da zwei unterschiedliche Erwerbsvorgänge – einmal vom Vater und einmal von der Mutter – vorliegen.

Die Klägerin hatte zwar das betagte Vermächtnis zu versteuern, konnte aber gleichzeitig die Vermächtnisverbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen. Der Bundesfinanzhof betonte, dass eine solche Vorgehensweise systemimmanent sei und keine rechtliche Gehörsverletzung vorliege.

Für Diensthabende: Zum Abzug von Rechtsverfolgungskosten

In einem aktuellen Fall vor dem Bundesfinanzhof in München ging es um die steuerliche Abzugsfähigkeit von Rechtsverfolgungskosten, die einem Diensthabenden, vorliegend einem Berufssoldaten, im Rahmen eines Wehrdisziplinarverfahrens entstanden sind. Grundsätzlich stellt sich hierbei die Frage, ob diese Kosten als Werbungskosten anzuerkennen sind, weil sie in einem beruflichen Zusammenhang stehen, oder ob es sich um private Aufwendungen handelt. Werbungskosten sind nach dem Einkommensteuergesetz nur solche Ausgaben, die zur Sicherung von Einnahmen aus einer beruflichen Tätigkeit dienen.

Gegen den hier klagenden Berufssoldaten wurde ein Wehrdisziplinarverfahren eingeleitet, das auf Äußerungen in sozialen Medien und weitere Dienstvergehen abzielte. Der Kläger machte die im Verfahren entstandenen Rechtsanwaltskosten in seiner Steuererklärung als außergewöhnliche Belastungen geltend. Das

Finanzamt lehnte den Abzug ab. Das Finanzgericht gab der Klage jedoch statt und erkannte die Kosten als Werbungskosten an, woraufhin das Finanzamt Revision beim Bundesfinanzhof einlegte.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts und wies die Revision am 10.1.2024 unter dem Aktenzeichen VI R 16/21 zurück. Die obersten Finanzrichter der Republik entschied, dass die Rechtsanwaltskosten des Wehrdisziplinarverfahrens beruflich veranlasst sind, da solche Verfahren ausschließlich Dienstvergehen ahnden und somit direkt das berufliche Fortkommen beeinflussen. Disziplinarmaßnahmen wie Kürzungen der Dienstbezüge oder eine Entfernung aus dem Dienstverhältnis hätten erhebliche Auswirkungen auf die Einkünfte des Soldaten. Auch der Vergleich mit Strafverfahren wies der Bundesfinanzhof zurück, da sich diese grundlegend von Wehrdisziplinarverfahren unterscheiden. Daher waren die Kosten als Werbungskosten abzugsfähig.

Hinweis

Auch wenn es sich im vorliegenden Fall um einen Berufssoldaten handelt, ist es durchaus denkbar, dass die Grundsätze der Entscheidung auch auf andere Diensthabenden Anwendung finden. Insoweit dürfte die Entscheidung für mehr Menschen eine Relevanz haben, als dem konkreten Sachverhalt zunächst anzusehen ist.

Für Arbeitnehmer: Zweitwohnungssteuer bei der doppelten Haushaltsführung

Im vorliegenden Fall geht es um die steuerliche Behandlung der Zweitwohnungssteuer im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Eine doppelte Haushaltsführung liegt immer dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Die zentrale Frage in diesem Fall war, ob die Zweitwohnungssteuer als notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Einkommensteuergesetz (EStG) anzuerkennen ist und ob sie somit unter die Beschränkung des monatlichen Höchstbetrags von 1.000 Euro für Unterkunftskosten fällt.

Die Klägerin, die ihren Haupthausstand in K. hatte und in den Streitjahren 2018 und 2019 in München beruflich tätig war, hatte am Ort ihrer ersten Tätigkeitsstätte eine Zweitwohnung angemietet. In ihren Einkommensteuererklärungen machte sie neben den Kosten der Unterkunft auch die Zweitwohnungssteuer geltend, die sie für ihre Wohnung in München entrichtete. Das Finanzamt erkannte zwar die Unterkunftskosten bis zum gesetzlichen Höchstbetrag von 12.000 Euro pro Jahr an, berücksichtigte jedoch die gezahlte Zweitwohnungssteuer nicht. Das Finanzgericht

München gab hingegen der Klägerin recht und ließ die Zweitwohnungssteuer als zusätzliche Aufwendung o der doppelten Haushaltsführung jenseits der 12.000 Euro zum Abzug zu.

In der Revision vor dem Bundesfinanzhof wurde mit Entscheidung vom 13.12.2023 unter dem Aktenzeichen VI R 30/21 die Auffassung des Finanzgerichts jedoch leider verworfen. Der Bundesfinanzhof hob das Urteil auf und entschied, dass die Zweitwohnungssteuer als Bestandteil der Unterkunftskosten anzusehen ist. Damit unterfällt die Zweitwohnungssteuer der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG, wonach die tatsächlichen Unterkunftskosten im Inland nur bis zu einem Betrag von 1.000 Euro pro Monat abgezogen werden können.

Die obersten Richter begründeten ihre Entscheidung damit, dass die Zweitwohnungssteuer, die von der Stadt München auf das Innehaben einer Nebenwohnung erhoben wird, direkt mit der Nutzung der Unterkunft verbunden ist. Sie stellt einen Aufwand dar, der durch die Nutzung der Wohnung entsteht und damit zu den Unterkunftskosten zählt. Maßgeblich für diese Einschätzung war, dass die Steuer an das Innehaben einer zusätzlichen Wohnung geknüpft ist und

Fortsetzung: Für Arbeitnehmer: Zweitwohnungssteuer bei der doppelten Haushaltsführung

sich nach der Jahresnettokaltemiete berechnet. Da diese Steuer regelmäßig auf die Nutzung der Wohnung erhoben wird, gehört sie zu den Aufwendungen, die vom Höchstbetrag der abzugsfähigen Unterkunftskosten umfasst sind.

Das Gericht stellte klar, dass es sich bei der Zweitwohnungssteuer nicht um Anschaffungskosten oder Kosten für Einrichtungsgegenstände handelt, die von der Abzugsbeschränkung nicht erfasst werden. Sie ist vielmehr eine ratierlich

anfallende Ausgabe, die regelmäßig im Zusammenhang mit der Nutzung der Wohnung entsteht und daher der monatlichen Begrenzung von 1.000 Euro unterliegt. Diese Entscheidung folgt daher der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der bereits in seinem Urteil vom 4.4.2019 unter dem Aktenzeichen VI R 18/17 ausgeführt hatte, dass alle direkt mit der Nutzung der Wohnung verbundenen Aufwendungen, wie Miete und Betriebskosten, unter den Höchstbetrag fallen.

Für Selbstständige: Ausgleich von Verlusten aus selbständiger Tätigkeit mit eng verzahnten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit

Regelmäßig ist die steuerliche Behandlung von Verlusten aus selbständiger Tätigkeit ein Streitthema mit dem Fiskus, wobei es dabei um die Frage geht, ob die Verluste mit Einkünften aus einer nichtselbständigen Tätigkeit verrechnet werden können. Die grundsätzliche steuerliche Problemstellung ist dabei, ob Verluste aus einer nebenberuflichen selbständigen Tätigkeit, die mit der Haupttätigkeit inhaltlich eng verknüpft ist, bei der Einkommensteuer berücksichtigt werden dürfen. Im vorliegenden Fall stand im Mittelpunkt die Frage, ob ein Steuerpflichtiger Aufwendungen aus einer selbständigen Steuerberatungstätigkeit mit den Einkünften aus seiner hochdotierten Tätigkeit als Entwicklungsleiter eines Fachverlags ausgleichen kann.

Der Sachverhalt verdeutlicht die Problematik: Der Kläger war als Angestellter bei der Z GmbH & Co. KG tätig, wo er als Leiter des Bereichs »Software« für die Entwicklung und Weiterentwicklung einer speziellen Software verantwortlich war. Gleichzeitig betrieb er eine selbständige Steuerberatungskanzlei, aus der er allerdings seit Beginn seiner Tätigkeit jährlich geringe Verluste erzielte. Im Jahr 2018 belief sich der Verlust auf etwa 357 Euro. Der Mandantenstamm der Kanzlei war sehr klein und bestand überwiegend aus nahestehenden Personen wie seiner Tochter und weiteren Bekannten, wobei er die Mandanten in den Rechnungen sogar mit Vornamen ansprach. Trotz des geringen wirtschaftlichen Erfolgs argumentierte der Kläger, dass die Steuerberatungstätigkeit eng mit seiner Tätigkeit als Entwicklungsleiter verknüpft sei, da er durch die praktische Anwendung der entwickelten Software wichtige Erkenntnisse zur Verbesserung des Produkts sammeln könne. Daher sei seine Tätigkeit keine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei, sondern durch die Erzielungsabsicht geprägt.

Das Finanzamt lehnte erwartungsgemäß die Anerkennung der Verluste ab, da es davon ausging, dass es dem Kläger an der erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht fehle. Der Betrieb könne auf Dauer keine Gewinne erzielen, und der Kläger habe es unterlassen, geeignete Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage zu ergreifen. Nach Auffassung der Behörde handle es sich um eine Tätigkeit, die aus persönlichen Beweggründen ausgeübt werde, was durch die unentgeltliche Beratung nahestehender Personen gestützt werde.

Das Finanzgericht Köln entschied jedoch überraschenderweise zugunsten des Klägers und ließ die Verrechnung der Verluste zu. Es stellte fest, dass die Verluste aus der selbständigen Tätigkeit aufgrund der engen Verzahnung mit der nichtselbständigen Tätigkeit steuerlich abzugsfähig sind. Nach Ansicht des Gerichts war die praktische Anwendung der Software im Rahmen der Steuerberatung entscheidend für die Weiterentwicklung der Programme und somit auch für den Erfolg der nichtselbständigen Tätigkeit als Entwicklungsleiter. Das Gericht verwies auf die Bedeutung des »Perspektivwechsels«: Da der Kläger durch die Steuerberatung als Anwender der von ihm entwickelten Software tätig war, konnte er praxisnahe Verbesserungen vornehmen, die bei einer rein theoretischen Beschäftigung mit der Software nicht möglich gewesen wären.

Entscheidend war für die erkennenden Richter die Feststellung, dass es nicht auf die Anzahl der Mandate oder deren wirtschaftlichen Erfolg ankommt, sondern auf die Gesamtheit der Tätigkeit. Der hier klagende Steuerberater konnte glaubhaft darlegen, dass er nach seiner Pensionierung die selbständige Tätigkeit ausbauen und zukünftig Gewinne erzielen möchte. Zudem führte das Gericht aus, dass der geringe Gesamtverlust seit 2009 von lediglich 3.909 Euro nicht ausreichend sei, um eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht zu begründen. Das Gericht betonte, dass bei Steuerberatern und Rechtsanwälten der Beweis des ersten Anscheins dafürspricht, dass die Kanzlei mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird, es sei denn, es liegen besondere Umstände vor, die eine Liebhaberei belegen.

Das erstinstanzliche Finanzgericht verwies insoweit auch auf eine ähnliche Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 22.7.1993 unter dem Aktenzeichen VI R 122/92, in der Verluste aus einer selbständigen Nebentätigkeit als Werbungskosten bei der Haupttätigkeit berücksichtigt wurden, wenn die Nebentätigkeit positive Auswirkungen auf die Haupttätigkeit hat. Diese Wechselwirkung lag hier nach Auffassung der Richter vor. Weil zudem für die Zukunft eine Umstrukturierung und die Akquise neuer Mandanten vorgesehen war (sobald der Kläger seine hauptberufliche Tätigkeit beendet hat) war aus ihrer Sicht die Erzielung eines Totalgewinns nicht ausgeschlossen.

Hinweis

Ausweislich der Entscheidung hat das Kölner Finanzgericht die Revision zum Bundesfinanzhof nicht zugelassen. Auch wenn ein Aktenzeichen nicht ersichtlich ist, scheint es jedoch so, als wenn die Finanzverwaltung hier die Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt hat. Tatsächlich erscheint die Entscheidung der Kölner Richter durchaus verwunderlich, weshalb es nicht wundern sollte, wenn das Finanzamt sich in diesem Fall noch höchstrichterlich durchsetzt.

Sie finden uns auch im Internet unter
www.bader-kollegen.de

Impressum

Wolters Kluwer Steuertipps GmbH | Sitz der Gesellschaft: Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Geschäftsführer: Christoph Schmidt, Stefan Wahle | Telefon: 0621/ 8 62 62 62, Fax: 0621/8 62 62 63, E-Mail: akademische.info@wolterskluwer.com | Handelsregister beim Amtsgericht Mannheim: 729500 | Umsatzsteuer-ID-Nummer: DE318 945 162

Verantwortlich für den Inhalt (nach § 55 Abs.2 RStV): Dr. Torsten Hahn, Wolters Kluwer Steuertipps GmbH, Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Internet: www.akademische.de

Alternative Streitbeilegung (Online-Streitbeilegung und Verbraucherschlichtungsstelle)

Die Europäische Kommission hat eine Plattform zur Online-Streitbeilegung eingerichtet, die unter folgendem Link abgerufen werden kann: www.ec.europa.eu/consumers/odr. Wolters Kluwer ist nicht bereit und nicht verpflichtet, an Streitbeilegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle teilzunehmen.

BADER & KOLLEGEN

STEUERBERATER . RECHTSANWÄLTE

Schießgrabenstr. 32
86150 Augsburg

Karwendelstr. 11
86343 Königsbrunn

Merseburger Str. 26a
06667 Weißenfels

www.bader-kollegen.de