

# Mandantenbrief

Februar 2021

## Steuertermine

**10.02.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **15.02.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

**15.02.** Gewerbesteuer  
Grundsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **18.02.** 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

## Vorschau auf die Steuertermine März 2021:

**10.03.** Umsatzsteuer  
Lohnsteuer  
Kirchensteuer zur Lohnsteuer  
Einkommensteuer  
Kirchensteuer  
Körperschaftsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **15.03.** 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 Februar 2021

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Februar ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 24.02.2021.

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Zum Umfang eines privaten Veräußerungsgeschäftes bei Inventar einer Wohnung	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit	4
3. Für alle Steuerpflichtigen: Zur einkommensteuerlichen Behandlung pauschaler Bonuszahlungen einer gesetzlichen Krankenkasse	4
4. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Entwicklungen beim Arbeitslohn von dritter Seite	7
5. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Zur Minderung des pauschal ermittelten geldwerten Vorteils für eine Pkw-Überlassung um Kosten einer privaten Garage	10
6. Für Immobilienbesitzer: Erweiterte Gewerbesteuerkürzung beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage	13
7. Für Vermieter: Unterliegen mitverpachtete Betriebsvorrichtungen der Umsatzsteuer?	14
8. Für (biologische) Väter: Steuerklasse bei Erbschaft- und Schenkungsteuer	16

## 1. Für alle Steuerpflichtigen: Zum Umfang eines privaten Veräußerungsgeschäftes bei Inventar einer Wohnung

Um zu klären, was alles zu einem privaten Veräußerungsgeschäft gehört, muss zunächst einmal dem Grunde nach das private Veräußerungsgeschäft definiert werden. Dazu ist folgendes zu sagen: Private Veräußerungsgeschäfte sind zum einen Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Diese sind geregelt in § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft liegt jedoch nur vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Gebäude und Außenanlagen sind insoweit einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden. Diese Regelung gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räumlichkeiten, wie eindeutig dem Gesetz zu entnehmen ist.

Darüber hinaus sind jedoch aufgrund der gesetzlichen Vorschrift in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 EStG private Veräußerungsgeschäfte auch Veräußerungen bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung

nicht mehr als ein Jahr beträgt. Allerdings müssen an dieser Stelle weitere Differenzierungen vorgenommen werden. Ausgenommen hiervon ist nämlich die Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs, wie es ebenfalls schon im Gesetz in § 23 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG aufgeführt ist. Bei dieser Regelung handelt es sich im Wesentlichen um ein Nichtanwendungsgesetz, welches durch das Jahressteuergesetz 2010 eingeführt wurde. Anlass der Regelung war, dass bei der Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs (so beispielsweise Fahrzeuge oder Kinderausstattungen etc.) aufgrund des Wertverlustes regelmäßig Verluste erzielt werden. Vor diesem Hintergrund sah der Gesetzgeber es nicht als sachgerecht an, derartige typische, nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht getätigte Verlustgeschäfte steuerrechtlich wirksam werden zu lassen und hat die Veräußerung derartiger Gegenstände entgegen der seinerzeitigen Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 22.04.2008 unter dem Aktenzeichen IX R 29/06 für nicht steuerbar erklärt.

Darüber hinaus ist weiterhin geregelt, dass bei Wirtschaftsgütern, die grundsätzlich der einjährigen Veräußerungsfrist unterliegen, sich der Zeitraum auf zehn Jahre erhöht, wenn aus deren Nutzung als Einkaufsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden. In vielen Bereichen läuft diese Regelung jedoch weitgehend ins Leere, da es sich bei den zur Einkünfteerzielung genutzten Wirtschaftsgütern oftmals zugleich um Gegenstände des täglichen Gebrauchs handelt. In diesem Fall geht die Besteuerungsausnahme für Gegenstände des täglichen Gebrauchs schlicht vor.

Auf Basis dieser grundlegenden Einordnung hat das Finanzgericht Münster in einem Urteil vom 03.08.2020 unter dem Aktenzeichen 5 K 2493/18 E im Fall einer Immobilienveräußerung inklusive Inventar entschieden, dass nur die Veräußerung der Immobilie der Besteuerung unterliegt, nicht jedoch die Veräußerung des Inventars. Beim Inventar handelt es sich insoweit nach Auffassung der Richter des Finanzgerichtes Münster um Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs, deren Veräußerung eben nicht nach § 23 Absatz 1 Nummer 2 EStG steuerbar ist. Insoweit ist die Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs insgesamt nicht steuerbar. Bei dem im Urteilsfall veräußerten Inventar erkannten die Richter ganz klar Gegenstände des täglichen Gebrauchs. Dies sind insbesondere solche Gegenstände, die typischerweise einem durch wirtschaftliche Abnutzung unbedingten Wertverlust unterlegen und/ oder kein Wertsteigerungspotenzial haben bzw. die üblicherweise zur Nutzung und nicht zur Veräußerung angeschafft werden. Diese allgemein gehaltene Definition trifft insbesondere auf Wohnungseinrichtungsgegenstände zu, welche zur Nutzung und nicht zur Veräußerung angeschafft werden. Zudem hat Wohnungsinventar, anders als beispielsweise ein Oldtimer oder Antiquitäten, regelmäßig kein Wertsteigerungspotenzial.

Daher die Entscheidung der Münsteraner Richter: Weil es sich bei dem veräußerten Inventar der Eigentumswohnung um Gegenstände des täglichen Gebrauchs handelt, unterliegt diese Veräußerung nicht der Besteuerung im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäftes. Lediglich die Veräußerung der Eigentumswohnung kann im Rahmen des privaten Veräußerungsgeschäftes steuerpflichtig sein, wenn diese innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung stattgefunden hat.

## **2. Für alle Steuerpflichtigen: Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit**

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Man spricht in diesem Zusammenhang von den sogenannten außergewöhnlichen Belastungen.

Ausweislich der gesetzlichen Definition erwachsen Aufwendungen dem Steuerpflichtigen nur dann zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. Expressis verbis sind ausweislich der Regelung in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (also die sogenannten Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Als Existenzgrundlage im Sinne dieser Vorschrift ist ausweislich der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 18.05.2017 unter dem Aktenzeichen VI R 9/16 die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen zu verstehen. Zwar hat der erkennende Senat die Möglichkeit in Betracht gezogen, den gesetzlich nicht definierten Begriff der Existenzgrundlage auch in einem immateriellen Sinn zu deuten, etwa als die Summe der Überzeugungen und Wertvorstellungen einer Person oder als die Eingebundenheit einer Person in eine Familie und/oder einen Freundeskreis. Im Hinblick auf den Wortlaut, das bisherige Verständnis des Begriffes der Existenzgrundlage in der Rechtsprechung und die Entstehungsgeschichte der Norm hat der Senat jedoch entschieden, dass unter dem Begriff der Existenzgrundlage die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen zu verstehen ist. Daran möchte der Senat nun auch weiterhin festhalten.

Insoweit kommen die obersten Finanzrichter der Republik leider aktuell zu der unschönen Entscheidung, dass auch Prozesskosten anlässlich eines Umgangsrechtsstreits und der Rückführung des Kindes aus dem Ausland zurück nach Deutschland vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen sind. So erklärt im BFH-Urteil vom 13.08.2020 unter dem Aktenzeichen VI R 15/18.

## **3. Für alle Steuerpflichtigen: Zur einkommensteuerlichen Behandlung pauschaler Bonuszahlungen einer gesetzlichen Krankenkasse**

Mit Urteil vom 06.05.2020 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 16/18 eine sehr erfreuliche Entscheidung getroffen. Danach gilt: Die von einer gesetzlichen Krankenkasse auf Grundlage von § 65a SGB V gewährte Geldprämie (auch Bonus

genannt) für gesundheitsbewusstes Verhalten stellt auch bei pauschaler Ausgestaltung keine den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragsrückerstattung dar, sofern durch sie konkret der Gesundheitsmaßnahme zuzuordnender finanzieller Aufwand des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise ausgeglichen wird. Dies hatte die erste Instanz in Form des Sächsischen Finanzgerichts in seiner Entscheidung vom 05.04.2018 unter dem Aktenzeichen 8 K 1313/17 noch nicht ganz so positiv gesehen (um es mal vorsichtig einzuschätzen), weshalb die aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs umso erfreulicher ist.

Daher im Folgenden die rechtliche Einordnung der obersten Finanzrichter der Republik: Beiträge zur Krankenversicherung sind als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit diese zur Erlangung des sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind und sofern auf die Leistungen ein Anspruch besteht.

Zu den Beiträgen gehören nicht nur die eigentlichen Prämien, sondern auch die üblichen mit dem Versicherungsverhältnis zusammenhängenden vom Versicherten zu tragenden Nebenleistungen. Insofern sind jedoch nur solche Beiträge tatbestandlich, die zumindest im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stehen.

Ausweislich der gesetzlichen Definition sind nur Aufwendungen als Sonderausgaben abzugsfähig. Daraus folgt, dass nur solche Ausgaben als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist, wie es der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entspricht. So beispielsweise durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 06.06.2018 unter dem Aktenzeichen X R 41/17.

Bei den in der Regel jährlich wiederkehrenden Sonderausgaben (wie hier bei den Krankenversicherungsbeiträgen) steht häufig die endgültige Belastung im Zahlungsjahr noch nicht fest, weil dem Steuerpflichtigen nach Ablauf des Veranlagungszeitraums ein Teil der Versicherungsbeiträge zurückerstattet werden kann. In diesen Fällen sind die erstatteten Beträge mit der im Jahr der Erstattung gezahlten Sonderausgabenbelastung mindernd zu verrechnen. Ein sogenannter Erstattungsüberhang ist nach Maßgabe der Regelung in § 10 Absatz 4b EStG zu behandeln. Voraussetzung für eine solche Verrechnung ist allerdings, dass die Zahlung der Versicherung nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt auch tatsächlich als Beitragserstattung und nicht als eine hiervon losgelöste Leistung zu werten ist. Exakt dies ist der bisher ewige Streitpunkt zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen gewesen.

Insoweit stellt nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze eine Prämienzahlung, die eine gesetzliche Krankenkasse ihrem Mitglied gewährt, keine Versicherungsleistung, sondern eine den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragserstattung dar, weil diese im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes steht. Durch die Prämie ändert sich die Gegenleistung, die vom Mitglied zu erbringen ist, um den vereinbarten Krankenversicherungsschutz zu erhalten. Die Prämie wird gezahlt, da die Krankenversicherung vom Mitglied entweder nicht oder in einem geringeren Umfang in Anspruch genommen worden ist, als dies der Fall gewesen wäre, wenn es keine Prämie gegeben hätte. Hierdurch werden im Ergebnis der Beitrag des Mitglieds und damit dessen wirtschaftliche Belastung reduziert, sodass diese Prämienzahlungen den Sonderausgabenabzug auch mindern.

Dagegen hat der Senat die Bonuszahlungen einer gesetzlichen Krankenversicherung in einem Fall, in dem nach den Versicherungsbedingungen der Bonus den Nachweis vorherigen Aufwands des Mitglieds für bestimmte Gesundheitsmaßnahmen voraussetzt,

nicht als Beitragserstattung qualifiziert. In einem solchen Fall steht der Bonus nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Basiskrankenversicherungsschutzes, sondern ist als Erstattung der vom Mitglied getragenen gesundheitsbezogenen Aufwendungen und damit als eine Leistung der Krankenversicherung zu qualifizieren, die die Höhe des Sonderausgabenabzugs nicht beeinflusst. Der Bonus mindert nicht die Krankenversicherungsbeiträge des Mitglieds, sondern lediglich dessen zusätzliche Gesundheitsaufwendungen.

Die Finanzverwaltung hat sich dieser Entscheidung grundsätzlich angeschlossen, setzt insoweit aber ausdrücklich voraus, dass der Versicherte nach den konkreten Bonusmodellbestimmungen Vorabkosten für zusätzliche Gesundheitsmaßnahmen aufgewendet hat, die anschließend aufgrund eines Kostennachweises erstattet werden. Dagegen soll es sich um eine Beitragserstattung handeln, wenn das jeweilige Bonusprogramm lediglich die Durchführung bestimmter Gesundheitsmaßnahmen oder eines bestimmten Handelns des Versicherten als Voraussetzung für den Bonus vorsieht, selbst wenn hierdurch Aufwand beim Versicherten ausgelöst wird. So zumindest die Ausführungen im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 24.05.2017.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs gilt insoweit jedoch folgendes: Zweck der Ermächtigung für die Krankenkassen, Bonusmodelle in ihren Satzungen aufzunehmen, ist es, Anreize für ein gesundheitsbewusstes Verhalten der Versicherten zu schaffen. Durch die fakultative Teilnahme an einem Bonusprogramm bleibt der Umfang des Krankenversicherungsschutzes unberührt. Der Bonus wird nicht etwa gezahlt, weil bestimmte Leistungen zulasten der Krankenkasse nicht in Anspruch genommen oder durch einen Selbstbehalt wirtschaftlich selbst getragen wurden, sondern gerade weil der Versicherte bestimmte auf dem Gebiet der Gesundheitsprävention und des Gesundheitsbewusstseins liegende Maßnahmen und Aktivitäten ergriffen hat. Hierdurch erhoffen sich die Krankenkassen in mittelfristiger Hinsicht Einsparungen und Effizienzsteigerung.

Davon ausgehend stehen satzungsgemäße Boni in diesem Sinne dann nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Basiskrankenversicherungsschutzes, wenn durch den jeweiligen Bonus eigene Kosten des Versicherten für die Inanspruchnahme entsprechender Gesundheitsmaßnahmen und Aktivitäten ausgeglichen werden. In diesem Fall wird durch den Bonus nicht nachträglich die Gegenleistung des Versicherten für die Erlangung seines Versicherungsschutzes herabgesetzt, sodass die hierauf bezogene wirtschaftliche Belastung unverändert bleibt.

Sieht das jeweilige Modell der Krankenkasse demzufolge Boni für die Inanspruchnahme gesundheitlicher Vorsorge- und Schutzmaßnahmen vor, die nicht vom Basiskrankenversicherungsschutz umfasst sind, sodass der Versicherte dementsprechend einen finanziellen Aufwand zu tragen hat, ist der hierfür gezahlte Bonus ausschließlich mit den eigenen gesundheitsbestimmten Aufwendungen des Versicherten verknüpft. Eine den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragserstattung ist in diesem Fall ausgeschlossen.

In dieser Fallgruppe hält es der Bundesfinanzhof aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsabwägungen für nicht erforderlich, dass der pauschale Bonus exakt den tatsächlichen Aufwand des Versicherten abdecken muss. Vielmehr handelt es sich auch dann in voller Höhe um eine Leistung der Krankenkasse, sollte der Bonus die Aufwendungen zwar im konkreten Einzelfall überkompensieren, sich bei überschlüssiger Betrachtung aber zumindest als realitätsgerechte Pauschale erweisen. Entgegen der

Auffassung des Bundesfinanzministeriums hält es der Bundesfinanzhof zudem für unerheblich, wann der Abfluss der eigenen Kosten des Steuerpflichtigen stattfindet.

Dieselben Grundsätze finden Anwendung, wenn Anlass für eine Bonuszahlung der Nachweis gesundheitsbewussten Verhaltens ist. So beispielsweise die Mitgliedschaft in einem Sportverein oder in einem Fitness-Studio. Voraussetzung hierfür ist allerdings ebenfalls, dass der Versicherte finanzielle Aufwendungen trägt, die konkret auf die Inanspruchnahme der jeweils geförderten Gesundheitsmaßnahme zurückzuführen sind. Auch insoweit steht der Bonus nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Krankenversicherungsschutzes, sondern gleicht Kosten des Versicherten für die gesetzlich als förderungswürdig qualifizierte Gesundheitsmaßnahme aus.

Insoweit müssen die erstatteten Aufwendungen weder materiell den außergewöhnlichen Belastungen zuzuordnen sein noch ist es erforderlich, dass der Versicherte die Aufwendungen nur in Erwartung einer pauschalen Bonuszahlung durch seine Krankenversicherung getätigt hat. In Abgrenzung zu einer Beitragserstattung genügt es, dass der Bonus geeignet ist, Aufwendungen, die zumindest auch durch gesundheitsbewusstes Verhalten veranlasst sind, ganz oder teilweise auszugleichen.

Nimmt der Steuerpflichtige dagegen gesundheitliche Vorsorge- oder Schutzmaßnahmen in Anspruch, die Bestandteil des Basiskrankenversicherungsschutzes sind, fehlt es an eigenem Gesundheitsaufwand, der durch einen hierfür gezahlten Bonus ausgeglichen werden könnte. Wird der Steuerpflichtige trotz oder gerade wegen der Inanspruchnahme solcher Versicherungsleistungen noch durch einen Bonus wirtschaftlich entlastet, stellt sich dies für ihn insoweit als nachträgliche Herabsetzung seiner Gegenleistung für die Erlangung des Krankenversicherungsschutzes und damit als Beitragserstattung dar. Die insoweit gezahlten Boni sind daher mit den Krankenversicherungsbeiträgen zu verrechnen und mindern unterm Strich den Sonderausgabenabzug.

## **4. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Entwicklungen beim Arbeitslohn von dritter Seite**

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören neben den Gehältern und den Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Vollkommen irrelevant ist dabei, ob auf diese Bezüge oder Vorteile ein Rechtsanspruch besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt.

Zum Hintergrund: Bezüge oder Vorteile gelten immer dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, also das sogenannte Veranlassungsprinzip greift. Dafür ist es nicht erforderlich, dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegt. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr auch dann zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbstständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Diese Grundregeln hat bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 17.09.1982 unter dem Aktenzeichen VI R 75/79 benannt. Daher werden Zuwendungen des

Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer regelmäßig zu Arbeitslohn führen, es sei denn, der Arbeitgeber verfolgt ausnahmsweise ganz überwiegend eigenbetriebliche Interessen, wie der Bundesfinanzhof beispielsweise in seiner Entscheidung vom 16.05.2013 unter dem Aktenzeichen VI R 7/11 deutlich abgegrenzt hat.

Damit Bezüge oder Vorteile als steuerpflichtige Einnahmen erfasst werden können, muss es sich um Güter handeln, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Arbeitnehmer zugeflossen sind.

Insofern führen Zuwendungen eines Dritten, also nicht des Arbeitgebers, an den Arbeitnehmer nur im Ausnahmefall zu Arbeitslohn. Doch auch dieser Arbeitslohn von dritter Seite kann durchaus gegeben sein. Voraussetzung für die Annahme eines solchen Arbeitslohns ist auch hier der Veranlassungszusammenhang zwischen der Vorteilsgewährung und der Arbeitsleistung, folglich dass die Zuwendung ein Entgelt für Leistungen des Arbeitnehmers darstellen, die dieser im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt oder erbringen soll. Die Zuwendung des Dritten muss sich daher für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Lediglich ein einfacher Kausalzusammenhang zwischen der Leistung des Dritten und dem Dienstverhältnis genügt für die Annahme von Arbeitslohn auch im Fall der Drittzuwendung nicht. Erforderlich ist vielmehr, dass der Dritte dem Arbeitnehmer die Vorteilsentlohnung für die dem Arbeitgeber gegenüber geleisteten Dienste final zuwendet.

Wird hingegen die Zuwendung wegen einer anderen Rechtsbeziehung oder wegen sonstiger nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt, stellt sie keinen Arbeitslohn dar. Entsprechendes gilt, wenn die Zuwendung auf anderen Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitnehmer und Dritten gründet. Verfolgt daher der Dritte bei der Vorteilsgewährung eigene wirtschaftliche Interessen, scheidet die Annahme von Arbeitslohn aus.

Tatsächlich sieht die Finanzverwaltung die vorgenannten Kriterien jedoch etwas strenger und möchte naturgemäß häufiger einen Arbeitslohn von dritter Seite erkennen. Der Grund: Der Arbeitgeber die Lohnsteuer einzubehalten und die damit verbundenen Pflichten zu erfüllen, wenn er weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen durch Dritte erbracht werden. Die dem Arbeitgeber bei der Lohnzahlung durch Dritte auferlegte Lohnsteuerabzugspflicht erfordert, dass dieser seine Arbeitnehmer auf ihre gesetzlichen Pflichten hinweist, ihm am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums die von einem Dritten gewährten Bezüge anzugeben.

Erfreulicherweise hat sich jedoch in jüngster Vergangenheit die erstinstanzliche Rechtsprechung zur Thematik des Arbeitslohns von dritter Seite entgegen der sehr restriktiven Auffassung der Finanzverwaltung durchaus aufgehellt.

So hat beispielsweise bereits das Finanzgericht Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 21.12.2016 unter dem Aktenzeichen 5 K 2504/14 E festgestellt, dass der einer Reisebüroangestellten und deren Ehegatten gewährte Rabatt eines Reiseveranstalters für die Buchung einer Kreuzfahrt kein durch die Beschäftigung veranlasster geldwerter Vorteil ist, wenn die Rabattgewährung zur Auslastungsoptimierung sowie Reduzierung der Kostenbelastung und damit vor allem aus eigenen wirtschaftlichen Gründen des Reiseveranstalters erfolgt. Allein der Umstand, dass der Preisnachlass lediglich den Mitarbeitern von Reisebüros und nicht auch anderen Arbeitnehmern gewährt wird, begründet keinen hinreichenden Veranlassungszusammenhang zwischen der Vorteilsgewährung und der Arbeitsleistung. Insoweit stellen die erstinstanzlichen Richter

aus Düsseldorf klar, dass die Weitergabe von Rabattangeboten eines Reiseveranstalters nicht als aktives Mitwirken des Arbeitgebers im Sinne der Meinung der Finanzverwaltung im Schreiben vom 20.01.2015 anzusehen ist. In der Folge kann daher kein Arbeitslohn von dritter Seite vorliegen.

Ganz ähnlich und ebenso positiv ist insoweit eine Entscheidung des Finanzgerichtes Hamburg mit Datum vom 29.11.2017 unter dem Aktenzeichen 1 K 111/16. Danach sind Rabatte, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, nur dann Arbeitslohn, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass mit dem Preisnachlass die für den Arbeitgeber erbrachte Arbeitsleistung final entgolten werden soll. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung im zuvor bereits genannten Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.01.2015 begründet allein eine enge Beziehung sonstiger Art zwischen dem Dritten und dem Arbeitgeber nicht den erforderlichen Veranlassungszusammenhang. Insoweit muss auch hier auf die Details geachtet werden. Sofern nämlich der Dritte den Rabatt aus eigenen wirtschaftlichen Gründen gewährt, spricht dies nicht für die Annahme von Arbeitslohn.

Eine ebenfalls damit verwandte Entscheidung hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz am 09.09.2020 und dem Aktenzeichen 2 K 1690/18 getroffen. Dabei ging es um Rabatte von Autoherstellern für Außendienstmitarbeiter. Die Entscheidung des erstinstanzlichen Gerichtes: Verfolgt der Autohersteller mit der Gewährung von Rabatten beim Autokauf von Außendienstmitarbeitern überwiegend eigene wirtschaftliche Interessen, so stellen diese auch dann keinen Arbeitslohn dar, wenn die Außendienstmitarbeiter sich verpflichten müssen, die Fahrzeuge in einem gewissen Umfang dienstlich zu nutzen.

Insgesamt scheint die erstinstanzliche Auffassung zu dieser Thematik einstimmig zu sein. Hervorzuheben ist insoweit noch eine Entscheidung des Finanzgerichtes Köln vom 11.10.2018 unter dem Aktenzeichen 7 K 2053/17. Auch hier dreht es sich um das eigenbetriebliche Interesse des Dritten. Im Urteils Sachverhalt ging es um einen Automobilhersteller, der den Arbeitnehmern eines Zuliefererbetriebs, an dem er zu 50% beteiligt ist, die gleichen Rabatte wie seinen eigenen Arbeitnehmern einräumte. An anderer Stelle konnten die Rabatte am Markt nicht erzielt werden.

Trotz dieser engeren Konstellation kam das Finanzgericht Köln zu dem Schluss, dass ein Arbeitslohn von dritter Seite aufgrund eines eigenen wirtschaftlichen Interesses des Automobilherstellers nicht gegeben ist. Die Entscheidung ist gerade deshalb auch konkret hervorzuheben, weil der Dritte eben zu 50% an dem Unternehmen beteiligt war, dessen Arbeitnehmer den Rabatt erhielten.

Der Leitsatz aus Köln lautet jedoch: Im Rahmen eines Joint Ventures an Beschäftigte des Vertragspartners gewährte, über den Händlerabschlag hinausgehende Rabatte beim Verkauf von Fahrzeugen erfolgen im eigenbetrieblichen Interesse und sind bei den Beschäftigten nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen, sofern mit der Marketingmaßnahme eine leicht zugängliche, unkomplizierte Kundengruppe angesprochen werden soll, die der Marke nahesteht und durch die sich der Verkäufer eine Vergrößerung seines Absatzmarktes an Endverbraucher und somit eine Steigerung seines Umsatzes erhofft.

Auch wenn die erstinstanzliche Meinung aufgrund der vorgenannten Urteile klar zu sein scheint, ist die Angelegenheit damit noch nicht erledigt. Immerhin hat die Finanzverwaltung eine anderslautende Meinung, wie sie im Fall des Kölner Urteils nun auch durch Einlegung der Revision beim Bundesfinanzhof eindringlich untermauert.

Unter dem Aktenzeichen VI R 53/18 muss nämlich das oberste Finanzgericht der Republik nun noch folgende Rechtsfrage klären: Verfolgt ein Dritter mit seinen Zuwendungen an Arbeitnehmer (hier: Autohersteller gewährt den Arbeitnehmern eines verbundenen Unternehmens beim Autokauf dieselben Rabatte wie seinen eigenen Mitarbeitern - Werksangehörigenprogramm) rein eigenbetriebliche Interessen (hier: Erschließung einer neuen leicht zugänglichen Kundengruppe), schließt dies die Annahme von Arbeitslohn grundsätzlich aus oder müssen die eigenbetrieblichen Interessen des Dritten die des Arbeitnehmers überwiegen?

Betroffene sollten sich daher bei ähnlich gelagerten Zweifelsfällen an das Musterverfahren des Bundesfinanzhofs anhängen, dessen Entscheidung mit Spannung zu erwarten ist.

## **5. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Zur Minderung des pauschal ermittelten geldwerten Vorteils für eine Pkw-Überlassung um Kosten einer privaten Garage**

Nach ständiger Rechtsprechung führt die Überlassung eines betrieblichen Fahrzeugs durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn. Steht dieser Nutzungsvorteil dem Grunde nach fest, geht es lediglich noch um seine Bewertung. Entweder ist in dieser nach der Ein-Prozent-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten. Bei der Ein-Prozent-Regelung ist die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten für jeden Kalendermonat mit einem Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen.

Beide vom Gesetz vorgegebenen Alternativen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeugs regeln einheitlich und abschließend, welche Aufwendungen vom gefundenen Wertansatz erfasst und in welchem Umfang die dem Steuerpflichtigen hieraus zufließenden Sachbezüge abgegolten werden.

Sowohl die Ein-Prozent-Regelung als auch die Fahrtenbuchmethode stellen lediglich unterschiedliche Wege zur Bewertung dieses Vorteils bereit. Vor diesem Hintergrund hat das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 09.10.2020 unter dem Aktenzeichen 14 K 21/19 entschieden, dass der ermittelte Vorteil nicht um die Kosten in Form der Abschreibung der genutzten privaten Garage des Arbeitnehmers zu mindern ist.

Zwar kommt aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs getragenen einzelnen, individuellen Kosten in Betracht, wenn der Arbeitnehmer den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen darlegt und belastbar nachweist.

Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 30.11.2016 unter dem Aktenzeichen VI R 2/15 entschieden: Leistet der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der

Nutzungsüberlassung. Damit schlossen sich die Richter seinerzeit dem Urteil vom 07.11.2006 unter dem Aktenzeichen VI R 95/04 an.

Nichts anderes gilt, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne, individuelle Kosten (im damaligen Urteilsfall Kraftstoffkosten) des betrieblichen Fahrzeugs trägt. Der Umstand, dass der geldwerte Vorteil aus der Fahrzeugüberlassung nach der Ein-Prozent-Regelung ermittelt worden ist, steht dem nicht entgegen. Schon damals stellten jedoch die Richter klar, dass eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der für den betrieblichen Wagen getragenen Aufwendungen beim Arbeitnehmer allerdings nur in Betracht kommt, wenn er den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist. Insoweit wird auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 21.09.2017 verwiesen.

Der nutzungswertmindernden Berücksichtigung individueller Kraftfahrzeugkosten steht daher der Umstand, dass mit der Ein-Prozent-Regelung eine stark vereinfachende, typisierende und pauschalierende Bewertungsvorschriften geschaffen worden ist, nicht entgegen. Denn die Minderung des privaten Nutzungswerts greift in das Bewertungssystem des § 8 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht ein. Der private Nutzungsvorteil wird weiterhin unabhängig von den individuellen, tatsächlichen Nutzungsverhältnissen und damit typisierend und pauschalierend mit einem Prozent des Listenpreises bewertet oder mit dem individuellen anhand der Fahrtenbuchmethode gefundenen Nutzungsvorteil angesetzt. Es ist insoweit dann in einem zweiten Schritt Sache des Arbeitnehmers, die von ihm selbst getragenen Kfz-Kosten geltend zu machen und belastbar nachzuweisen.

Soweit der Arbeitnehmer einzelne nutzungsabhängige Kfz-Kosten übernimmt, fehlt es schon dem Grunde nach an einem lohnsteuerbaren Vorteil des Arbeitnehmers. Der Gesetzgeber ist sowohl bei der Bewertung des Nutzungsvorteils nach der Fahrtenbuchmethode als auch bei dessen Bemessung nach der Ein-Prozent-Regelung davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Vorteil als Arbeitslohn dadurch zuwendet, dass er ihm ein Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung stellt und alle mit dem Fahrzeug verbundenen Kosten trägt.

Trifft diese Grundannahme nicht zu, wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer jedenfalls keinen Arbeitslohn in dem Umfang zu, den der Gesetzgeber mit der Ein-Prozent-Regelung typisieren wollte. Vielmehr ist der Arbeitnehmer insoweit nicht bereichert, als er Kosten aufwendet, die durch die private Nutzung des ihm überlassenen betrieblichen PKW veranlasst sind. Auch soweit der Arbeitnehmer einzelne Kosten des betrieblichen Fahrzeugs selbst trägt, fehlt es an einer vorteilsbegründenden und damit lohnsteuerbaren Einnahme.

Bei der vorstehenden Auslegung hat das oberste Finanzgericht jedoch lediglich auf die einzelnen nutzungsabhängigen Kraftfahrzeugkosten abgestellt. Darunter sind jedoch nur die Aufwendungen zu verstehen, die unmittelbar mit der Nutzung des Fahrzeuges zusammenhängen bzw. die für den Arbeitnehmer notwendig sind, um das betriebliche Fahrzeug nutzen zu dürfen. Unter Letzteres fallen insbesondere ein an den Arbeitgeber zu entrichtendes Nutzungsentgelt, Kraftstoffkosten oder die teilweise Übernahme von Leasingraten. So stellt der Bundesfinanzhof ausdrücklich auf „mit dem Fahrzeug verbundene individuelle Kosten“ bzw. „einzelne (individuelle) Kosten des betrieblichen Fahrzeugs“ bzw. die „durch die private Nutzung des Dienstwagens“ entstandene Aufwendungen ab und zitiert insoweit auch die oben beschriebenen Aufwendungen.

Der Begrenzung auf nutzungsabhängige Kosten kann nicht entgegengehalten werden, dass für die Typisierung auf eine Regelung zurückgegriffen wird, bei der sich sämtliche Fahrzeugaufwendungen steuerlich ausgewirkt haben. Auch im Gesetzestext in § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG wird auf die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen abgestellt. Zu diesen Aufwendungen zählen nur solche Kosten, die unmittelbar dem Halten und den Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und die im Zusammenhang mit seiner Nutzung zwangsläufig anfallen.

Insofern ist das Niedersächsische Finanzgericht der Auffassung, dass den höchstrichterlichen Ausführungen insbesondere zur Zwangsläufigkeit und Unmittelbarkeit der nutzungsabhängigen Kosten zu entnehmen ist, dass die Minderung des geldwerten Vorteils des Arbeitnehmers aus der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs nur für solche Aufwendungen gilt, die für ihn aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen notwendig sind, also zur Erfüllung einer arbeitsvertraglichen Klausel oder zur Inbetriebnahme des Fahrzeugs erforderlich sind.

Insoweit mindern die anteilig auf eine private Garage eines Arbeitnehmers entfallenden Gebäudekosten den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Fahrzeugs nicht, wenn sich die Unterbringung des Fahrzeugs in der eigenen Garage als freiwillige Leistung des Arbeitnehmers darstellt.

**Hinweis:** Gegen die erstinstanzliche Entscheidung hat das Gericht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Insoweit ist klärungsbedürftig, ob sich auch freiwillige Leistungen für die im Zusammenhang mit der privaten Nutzung eines zu diesem Zweck überlassenen betrieblichen Fahrzeugs mindernd bei der Bemessung der Höhe des geldwerten Vorteils auswirken können.

Ganz auf Linie des Niedersächsischen Finanzgerichtes hatte sich bereits seinerzeit das Finanzgericht Münster in seinem Urteil vom 14.03.2019 unter dem Aktenzeichen 10 K 2190/17 E geäußert. Auch in dem Münsteraner Fall wurde die Revision zugelassen, welche jedoch von den Beteiligten nicht eingelegt worden ist. Dies ist aktuell anders. Unter dem Aktenzeichen VIII R 29/20 wird sich der Bundesfinanzhof mit der Frage beschäftigen müssen, ob auch freiwillige Leistungen den geldwerten Vorteil mindern können.

**Tipp:** Betroffene, auf die der geschilderte Sachverhalt zutrifft (und die diesen nicht gestalten können), sollten sich an das Musterverfahren vor dem Bundesfinanzhof in München anhängen.

Bei anderen Arbeitnehmern sollte überlegt werden, ob der Sachverhalt nicht entsprechend gestaltet werden kann, sodass gegebenenfalls für die Unterbringung des Dienstfahrzeuges in der privaten Garage eine arbeitsvertragliche Anordnung besteht. Steuerlich sollte es dann zur Minderung des geldwerten Vorteils kommen, wobei natürlich im Einzelfall alle weiterhin damit zusammenhängenden Nachteile am Arbeitsverhältnis bedacht werden müssen.

## 6. Für Immobilienbesitzer: Erweiterte Gewerbesteuerkürzung beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage

Wer im Rahmen eines an sich gewerblichen Unternehmens lediglich Immobilien vermietet, kann gegebenenfalls in den Genuss einer Gewerbesteuerkürzung kommen. Insoweit ist in § 9 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) geregelt, dass Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, den darauf entfallenden Gewerbeertrag kürzen können. Dies führt in den allermeisten Fällen im Ergebnis dazu, dass schließlich keine (oder zumindest nur noch wenig) Gewerbesteuer zu zahlen ist. Man spricht dabei auch von der sogenannten erweiterten Gewerbesteuerkürzung.

Aktuell hat sich das Landesamt für Steuern in Niedersachsen mit einem Erlass vom 15.05.2020 (Az: G 1425-50-St 251) zu der Frage geäußert, ob der Betrieb einer Fotovoltaikanlage für die Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung unschädlich ist.

Leider vertritt die Finanzverwaltung diesbezüglich eine für den Steuerpflichtigen durchaus negative Auffassung. So führt das Landesamt für Steuern aus, dass es sich bei der erweiterten Kürzung der Gewerbesteuer um eine Sondervorschrift handelt, deren Anwendung die ausschließliche Betätigung der Gewerbetreibenden in der Verwaltung oder Nutzung eigenen Grundbesitzes voraussetzt. Lediglich die Verwaltung eigenen Kapitalvermögens, die Betreuung von Wohnungsbauten und die Errichtung und Veräußerung von Ein- oder Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen sind als Nebentätigkeiten zur Verwaltung oder Nutzung des Grundbesitzes für die Anwendung der erweiterten Kürzung unschädlich. Alle weiteren Tätigkeiten sind daher schädlich.

Der Betrieb einer Fotovoltaikanlage stellt somit keine der im Gesetz aufgeführten erlaubten Nebentätigkeiten dar. Vielmehr handelt es sich bei dieser Betätigung um eine gewerbliche Tätigkeit, zumindest wenn diese unter den Voraussetzungen der Gewinnerzielungsabsicht angegangen wird. Insoweit ist beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage die Anwendung der erweiterten Kürzung selbst dann ausgeschlossen, wenn die Einnahmen lediglich von absolut untergeordneter Bedeutung sind.

Fraglich ist daher, wie man aus steuerlicher Betrachtung den Betrieb einer Fotovoltaikanlage gestalten kann, um dennoch im Vermietungsbereich der Immobilien in den Genuss der erweiterten Kürzung zu gelangen. In diesem Zusammenhang zieht das Landesamt für Steuern in Niedersachsen leider enge Grenzen.

So ist es ebenfalls schädlich für die erweiterte Kürzung der Gewerbesteuer, wenn der Betrieb der Fotovoltaikanlage auf ein Tochterunternehmen ausgelagert wird. Wird das Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft betrieben, schließt dies allein schon die erweiterte Gewerbesteuerkürzung aus, da es sich um eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen handelt. In diesem Zusammenhang hatte bereits der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 22.01.1992 unter dem Aktenzeichen I R 61/90 die erweiterte Gewerbesteuerkürzung versagt.

Wird das Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben, sieht es leider unter dem Strich nicht deutlich besser aus. Regelmäßig wird dann zwischen dem Wohnungsunternehmen und der Tochtergesellschaft eine Betriebsaufspaltung vorliegen. Das Dach oder auch der Grund und Boden, auf dem die Fotovoltaikanlage installiert ist, stellt insoweit regelmäßig eine wesentliche

Betriebsgrundlage dar, die der Tochtergesellschaft vom Wohnungsunternehmen überlassen wird. Wenn auch die finanzielle Eingliederung gegeben ist, sind alle Tatbestandsmerkmale der Betriebsaufspaltung gegeben. Da die Tätigkeit eines Besitzunternehmens einer Betriebsaufspaltung über die Vermögensverwaltung hinausgeht, wird insoweit auch in diesem Fall die erweiterte Gewerbesteuerkürzung ausgeschlossen sein.

Als Gestaltungsmittel bleibt daher lediglich, dass die Fotovoltaikanlage nicht im Rahmen einer Tochtergesellschaft betrieben wird, sondern im Rahmen einer Schwestergesellschaft. Wenn nämlich eine Schwestergesellschaft die Fotovoltaikanlage auf den Dachflächen betreibt, kann hierin keine Betriebsaufspaltung mehr gesehen werden. Lediglich in diesem Bereich kommt daher auch das Landesamt für Steuern in Niedersachsen zu dem Schluss, dass dann für das Wohnungsunternehmen noch die erweiterte Gewerbesteuerkürzung in Betracht kommt, wenn ansonsten alle anderen Voraussetzungen gegeben sind.

**Hinweis:** Auch wenn es sich vorliegend um einen Erlass des Landesamtes für Steuern aus Niedersachsen handelt, wird man zwingend davon ausgehen müssen, dass die oben geschilderten Grundsätze im gesamten Bundesgebiet anzuwenden sind.

## 7. Für Vermieter: Unterliegen mitverpachtete Betriebsvorrichtungen der Umsatzsteuer?

Mit Urteil vom 11.06.2020 hat das Niedersächsische Finanzgericht unter dem Aktenzeichen 11 K 24/19 eine bemerkenswerte Entscheidung zur Steuerfreiheit mitverpachteter Betriebsvorrichtungen nach § 4 Nummer 12 Buchstabe a Umsatzsteuergesetz (UStG) getroffen. Bemerkenswert ist diese Entscheidung deshalb, weil aus dem Gesetzestext in § 4 Nummer 12 UStG, und hier insbesondere im Satz 2 der Regelung, durchaus ein anderes Ergebnis resultieren könnte.

Hier daher die konkrete Einordnung der erstinstanzlichen Richter: Bei der Überlassung von Betriebsvorrichtungen handelt es sich um eine Nebenleistung, die bei der Umsatzsteuer steuerfrei ist, wenn die eigentliche Verpachtung der Immobilie ebenfalls steuerfrei ist.

Grundsätzlich gilt dabei: Steuerfrei ist nach § 4 Nummer 12 Buchstabe a UStG unter anderem die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Auch ausweislich der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist entsprechend der Regelung in Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei.

Die nach § 4 Nummer 12 Buchstabe a UStG steuerfreien Umsätze umfassen dabei nicht nur die Verpachtung (im vorliegenden Fall die Verpachtung eines Stallgebäudes), sondern auch die Überlassung der Ausstattungselemente zur Fütterung und Aufzucht der Tiere, da es sich hierbei um eine Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung handelt.

Zwar ist die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (also die typische Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteil eines Grundstücks sind, nach § 4 Nummer 12

Satz 2 UStG umsatzsteuerpflichtig. So ist es zumindest ausdrücklich im Gesetz geregelt. Ausweislich der Urteilsbegründung aus Niedersachsen gilt dies jedoch aufgrund der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht, wenn Einrichtungsgegenstände mitverpachtet werden, die für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der jeweiligen Immobilie zwingend erforderlich sind und diese erst betriebs- und benutzungsfähig machen.

So hat der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 11.11.2015 unter dem Aktenzeichen V R 37/14 die Überlassung von Inventar eines Pflegeheims als Nebenleistung zur Vermietung anerkannt. Konkret entschieden die obersten Finanzrichter der Republik seinerzeit: Die Steuerfreiheit nach § 4 Nummer 12 Buchstabe a UStG umfasst die Vermietung möblierter Räume oder Gebäude, wenn es sich um eine auf Dauer angelegte und nicht um eine kurzfristige Überlassung handelt. Damit stellten sich die Richter ganz ausdrücklich gegen die Regelungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass. Leistungen, die für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder sogar notwendig sind, können im Einzelfall entweder Nebenleistungen darstellen oder mit der Vermietung untrennbar verbunden sein und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden.

Dementsprechend gilt: Erfüllt die Überlassung von Betriebsvorrichtungen den Tatbestand einer unselbstständigen Nebenleistung, ist die Vermietung und Verpachtung der Betriebsvorrichtungen danach umsatzsteuerfrei.

Auch laut der Verwaltungsregelung in Abschnitt 4.12.1 Abs. 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses, auf welche sich das Finanzamt grundsätzlich beruft, erstreckt sich die Steuerbefreiung in der Regel auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände, wie beispielsweise auf das bewegliche Büromobiliar. Die erstinstanzlichen Richter widersprechen damit der Finanzverwaltung auch insofern, als dass die Überlassung einer Betriebsvorrichtung eine unselbstständige Nebenleistung sein soll.

Zudem hat der Europäische Gerichtshof ebenfalls mit Urteil vom 11.06.2009 unter dem Aktenzeichen As. C-572/07 klargemacht, dass für die Frage, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, folgende Grundsätze gelten: Jeder Umsatz ist in der Regel als eigenständige, selbstständige Leistung zu betrachten. Allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer dem Leistungsempfänger mehrere selbstständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist.

Eine einheitliche Leistung liegt danach insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen sind, die das steuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das Gleiche gilt, wenn der Unternehmer für den Leistungsempfänger zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Auf Basis dieser Grundsätze kommt das erstinstanzliche Finanzgericht zu dem Schluss, dass die Umsatzsteuerpflicht der Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen nach § 4 Nummer 12 Satz 2 UStG eben nicht gilt, wenn Einrichtungsgegenstände mitverpachtet werden, die für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der jeweiligen Immobilie zwingend erforderlich sind und diese erst betriebsfähig machen.

**Hinweis:** Unter dem Strich bedeutet dies nichts anderes, als dass gerade bei der Vermietung auch die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Es ist insoweit nicht schwer vorzustellen, dass diese Auffassung der Finanzverwaltung nicht passt, nicht zuletzt, weil sich ehrlicherweise das Gesetz durchaus anders liest. Daher ist die Finanzverwaltung in die Revision zum Bundesfinanzhof gezogen, welcher nun unter dem Aktenzeichen V R 22/20 noch klären muss, ob die Überlassung von Betriebsvorrichtungen im Zusammenhang mit einer steuerfreien Vermietung und Verpachtung umsatzsteuerpflichtig ist oder nicht. Betroffenen sei insoweit empfohlen, die entsprechenden Bescheide offen zu halten, bis schließlich eine höchstrichterliche Entscheidung, sei sie vom Bundesfinanzhof oder vom Europäischen Gerichtshof, gefällt wird.

## 8. Für (biologische) Väter: Steuerklasse bei Erbschaft- und Schenkungsteuer

Ausweislich der Steuerklasseneinteilung in § 15 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) richtet sich diese im Regelfall nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker. Die Einteilung der Steuerpflichtigen in unterschiedliche Steuerklassen ist dabei besonders relevant, da darüber sowohl die persönlichen Freibeträge bestimmt werden als auch die Höhe des Steuersatzes.

Zu Steuerklasse I gehören insoweit der Ehegatte oder der eingetragene Lebenspartner, die Kinder und Stiefkinder, die Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder und für den Fall des Erwerbs von Todes wegen auch die Eltern und Voreltern, also die Großeltern.

Zur Steuerklasse II gehören die Eltern und Voreltern (sofern es sich nicht um einen Erwerb von Todes wegen handelt), die Geschwister, die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern, die Stiefeltern, die Schwiegerkinder, die Schwiegereltern und (man höre und staune) der geschiedene Ehegatte oder der Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft.

Steuerklasse III ist schließlich ein Auffangbecken, zu dem alle übrigen Erwerber gehören.

Am 05.12.2019 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen II R 5/17 entschieden, dass die Steuerklasse III nach dem Wortlaut der Vorschrift auch für den Erwerb eines Kindes von dessen biologischem (aber nicht rechtlichem) Vater gilt. Die ganz konkreten Folgen dieser Entscheidung: Anstatt eines persönlichen Freibetrags von 400.000 Euro kann lediglich ein Freibetrag von 20.000 Euro Anwendung finden. Zudem sind durchweg höhere Steuersätze anzuwenden, was sich schon beispielhaft am Eingangssteuersatz zeigt. Für Steuerklasse I beträgt der Eingangssteuersatz nämlich 7%, während er bei Steuerklasse III 30% beträgt. Nur am Rande sei daher angemerkt, dass

der Steuersatz von 30% der Spitzensteuersatz in der Steuerklasse I der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist. Demgegenüber stehen 50% bei Steuerklasse III.

Im Ergebnis muss daher schon aufgrund der steuerlichen Folgen die Entscheidung des Bundesfinanzhofs in ihrer Begründung durchleuchtet werden. Darin wird aufgeführt, dass für die Steuerklasseneinteilung die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über die Abstammung und Verwandtschaft maßgebend sind.

Ausweislich der Regelungen im Bürgerlichen Gesetzbuch sind Personen, deren eine von der anderen abstammt, in gerader Linie verwandt. Vater eines Kindes ist in diesem Sinne der Mann, der zum Zeitpunkt der Geburt mit der Mutter verheiratet ist, der die Vaterschaft anerkannt hat oder dessen Vaterschaft gerichtlich festgestellt ist. Das Vorliegen einer dieser drei Voraussetzungen führt dazu, dass ein Mann als rechtlicher Vater angesehen wird. Aus der rechtlichen Vaterschaft leiten sich Rechte und Pflichten ab. Der Vater ist beispielsweise dem Kind gegenüber zum Unterhalt verpflichtet. Das Kind ist gegenüber seinem rechtlichen Vater erb- und pflichtteilsberechtigt.

Ausweislich der Subsumtion des Bundesfinanzhofs führt die biologische Abstammung allein nicht zur rechtlichen Vaterschaft. Dies begegnet nach Auffassung der Richter auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Begründung familiärer Rechtsbeziehungen ist gesetzlich zwar so zu gestalten, dass den leiblichen Eltern eines Kindes in der Regel auch die rechtliche Stellung als Eltern eingeräumt wird. Der Gesetzgeber ist aber nicht verpflichtet, die rechtliche Anerkennung der Elternschaft stets von der Prüfung abhängig zu machen, von wem das Kind im Einzelfall biologisch abstammt. Es genügt, aus bestimmten tatsächlichen Umständen und sozialen Situationen auf die leibliche Abstammung eines Kindes zu schließen und aufgrund dieser Vermutung die Zuweisung der rechtlichen Elternstellung vorzunehmen, wenn dies in aller Regel zu einem Zusammentreffen von leiblicher und rechtlicher Elternschaft führt. Konsequenz dieser (angeblichen) gesetzlichen Vermutungsregel ist, dass leibliche und rechtliche Vaterschaft im Einzelfall auseinanderfallen können.

Insgesamt sind die obersten Finanzrichter der Republik daher der Auffassung, dass die Systematik der Steuerklasseneinteilung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht die Anwendung der Steuerklasse I im Verhältnis des Kindes zu seinem biologischen Vater nicht verlangt. Vielmehr gehen die Richter davon aus, dass § 15 ErbStG gegen die Einordnung des Erwerbs vom biologischen Vater in die Steuerklasse I spricht.

Eher sind die Richter der Meinung, dass die Einordnung des Kindes als übriger Erwerber im Sinne der Steuerklasse III beim Erwerb von seinem biologischen Vater dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung entspricht. Mit der Besserstellung von Erwerbern der Steuerklasse I soll die Weitergabe von Familienvermögen an Ehegatten und Lebenspartner sowie an vorhergehende und nachfolgende Generationen begünstigt werden. Diese Begünstigung dient dem verfassungsrechtlich gebotenen Schutz von Ehe und Familie und verwirklicht das Familienprinzip als Grenze für das Maß der Steuerbelastung. Danach ist die familiäre Verbundenheit der nächsten Angehörigen zum Erblasser oder Schenker erbschaftsteuerlich zu berücksichtigen. Der steuerliche Zugriff ist bei Familienangehörigen derart zu verstehen, dass diesen der Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugutekommt.

Die erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung von Kindern folgt insoweit aus dem bürgerlichen Familien- und Erbrecht. Kinder haben aufgrund ihres Unterhaltsanspruchs gegen ihre Eltern an deren Vermögensverhältnissen teil. Beim Tode der Eltern stehen

ihnen ein gesetzliches Erbrecht als Erben der ersten Ordnung und ein Pflichtteilsanspruch zu. Diese Rechte sollen nach dem Willen des Gesetzgebers die Weitergabe des in der Familie gebildeten Vermögens an die nächste Generation fördern. Damit korrespondiert das Schutzziel des Familienprinzips, kleine und mittlere Vermögen als Grundlage der privaten Lebensgestaltung möglichst ungeschmälert in der Generationennachfolge zu erhalten. Dem trägt die Einordnung von Kindern in die Steuerklasse I Rechnung.

Unter Beachtung dieses Gesetzeszweckes hält es der Bundesfinanzhof durchaus für sachgerecht, den erbschaftsteuerrechtlichen Begriff des Kindes auf Kinder im Sinne des Abstammungsrechts laut Bürgerlichem Gesetzbuch zu beschränken. Allein die bürgerlich-rechtliche Abstammung begründet Unterhaltspflichten sowie das gesetzliche Erbrecht und den Anspruch auf den Pflichtteil. Demgegenüber bestehen im Rahmen der biologischen Vaterschaft diese gesetzlichen finanziellen Verpflichtungen, die zur Bildung und Weitergabe von Familienvermögen beitragen, nicht. Dies rechtfertigt es, ein Kind bei Erwerben von seinem biologischen Vater auf die ungünstigere Steuerklasse III zu verweisen.

In der weiteren Urteilsbegründung führen die obersten Finanzrichter des Bundesfinanzhofs noch aus, dass sie insoweit auch keinerlei verfassungsrechtliche Probleme sehen. Ob sie damit jedoch Recht behalten werden, liegt nun nicht mehr in ihrer Hand, denn gegen ihre Entscheidung ist (erfreulicherweise) die Verfassungsbeschwerde in Karlsruhe beim Bundesverfassungsgericht eingegangen. Unter dem Aktenzeichen 1 BvR 1880/20 müssen nun die obersten Verfassungsschützer der Republik klären, ob beim Erwerb eines Kindes von seinem leiblichen (aber nicht rechtlichen) Vater die Steuerklasse III mit allen ihren negativen Folgen Anwendung findet.

**Hinweis:** Die in diesem Mandantenbrief enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Sie dienen nur der allgemeinen Information und ersetzen keine qualifizierte Beratung in konkreten Fällen. Eine Haftung für den Inhalt dieses Informationsschreibens kann daher nicht übernommen werden.