



## Rundschreiben Nr. 03/2018

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. <u>Umsatzsteuer</u>	
a) <u>Umsatzsteuerbefreiung bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen</u>	3
b) <u>Vorsteuerabzug beim Anlagebetrug mit nicht existierenden Blockheizkraftwerken</u>	3
c) <u>BFH erleichtert den Vorsteuerabzug – Änderung der Rechtsprechung zu den Rechnungsanforderungen</u>	6
d) <u>EuGH vereinfacht Vorsteuerabzug für Holdinggesellschaften</u>	7
2. <u>Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer</u>	
a) <u>Erbschaftsteuerlich begünstigtes Vermögen bei einer Wohnungsvermietungsgesellschaft</u>	7
b) <u>Vorfälligkeitsentschädigungen sind als Nachlassverbindlichkeiten anzuerkennen</u>	8
3. <u>Einkommensteuer/Bilanzierung</u>	
a) <u>EU-Kommission billigt Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen</u>	8
b) <u>Finanzgericht Köln: Häusliches Arbeitszimmer führt nicht zu anteiliger Besteuerung des privaten Veräußerungsgewinns</u>	9
c) <u>Keine Abfärbung bei gewerblichen Verlusten einer GbR</u>	9
d) <u>Buchwertübertragung eines Mitunternehmeranteils bei taggleicher Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen</u>	9
e) <u>Zuordnung des verrechenbaren Verlusts bei unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils</u>	9
f) <u>Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen und damit im Zusammenhang stehender Aufwendungen</u>	10
g) <u>Jahressteuergesetz 2018</u>	10



	<b>Seite</b>
h) <u>Nachträgliche Zusammenveranlagung für gleichgeschlechtliche Ehegatten auch für bestandskräftig veranlagte Jahre</u>	11
i) <u>Geschäftswagen: Wie weit geht die Kostendeckelung?</u>	11
j) <u>Verlust aus der Veräußerung von Aktien</u>	11
k) <u>Ist eine Zusatzkrankenversicherung als steuerfreier Sachbezug einzuordnen?</u>	13
l) <u>Bemessung der Zweitwohnungsteuer</u>	15
m) <u>Berechnung der 44-€-Freigrenze</u>	15
n) <u>Anspruch auf Kindergeld</u>	16
o) <u>Frühstück als lohnsteuerlicher Sachbezug</u>	16
p) <u>Private Fahrzeugnutzung eines GbR-Gesellschafters trotz Verbot</u>	16
q) <u>Berechnung ortsüblicher Miete bei möblierten Wohnungen</u>	17
r) <u>Technische Richtlinie zur Kassenführung veröffentlicht</u>	20
s) <u>Kosten eines Deutschkurses als Werbungskosten</u>	23
t) <u>Krankheits- und Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung</u>	23

### Freizeichnung

„Die Inhalte des Mandantenrundschreibens sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik des Rechtsgebietes, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und/oder wegen des Fehlens bzw. der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann von der Dr. Ehlers · Gruttke · Dr. Volkmann und Partner mbB Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft keinerlei Haftung übernommen werden.“



## 1. Umsatzsteuer

### a) Umsatzsteuerbefreiung bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen

Bereits 2015 hat der BFH (Urteil v. 11.11.2015 - V R 37/14, BStBl 2017 II S. 1259) entschieden, dass die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG auch die Vermietung möblierter Räume und Gebäude umfasst, wenn es sich um eine auf Dauer angelegte und nicht um eine kurzfristige Überlassung handelt. Dem Urteilsfall lag die Überlassung von Inventar eines Pflegeheims als Nebenleistung zugrunde, wobei der Pachtzins im Vertrag für Grundstück und Gebäude getrennt vom Betrag für das Mobiliar – zwingend erforderliche Ausstattungselemente – ausgewiesen wurde. Letzterer beinhaltete die „gesetzliche Mehrwertsteuer“. Bisweilen wurde das Urteil jedoch nicht über den Einzelfall hinaus angewandt. Vielmehr verwies die Finanzverwaltung in ähnlich gelagerten Fällen auf Abschnitt 4.12.1 Abs. 6 UStAE a. F., wonach sich die Steuerbefreiung nicht auf mitvermietete Einrichtungsgegenstände, bspw. Büromobiliar, erstreckt.

Aufgrund des BMF-Schreibens v. 8.12.2017 (BStBl 2017 I S. 1664) und der daraus folgenden Änderung des Abschnitt 4.12.1 UStAE schließt sich die Finanzverwaltung dem o. g. Urteil an. Gemäß Abschnitt 4.12.1 Abs. 3 Satz 3 UStAE n. F. „[...] erstreckt sich [die Steuerbefreiung] in der Regel auch auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände, z.B. auf das bewegliche Büromobiliar oder das bewegliche Inventar eines Seniorenheims“. Abschnitt 4.12.1 Abs. 6 UStAE a. F. wurde ersatzlos gestrichen. Die Grundsätze des Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

*BMF, Schreiben vom 08.12.2017 – III C 3 – S 7168/08/10005, BStBl S. 1664*

### b) Vorsteuerabzug beim Anlagebetrug mit nicht existierenden Blockheizkraftwerken

Das Recht auf Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger entsteht bereits grundsätzlich mit einer Anzahlung. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG ist die Vorsteuer bereits abzugsfähig, wenn eine Zahlung schon vor Leistungsausführung erfolgt ist und eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Damit durchbricht der Gesetzgeber das auch für den Vorsteuerabzug geltende Soll-Prinzip. So wie die Umsatzsteuer bereits mit einer teilweisen Vereinnahmung des Entgelts entsteht (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG), ist auch die Vorsteuer bereits vor Leistungsausführung bereits abzugsfähig. Fraglich war allerdings bislang, ob die Vorsteuer wieder zu korrigieren ist, wenn es später tatsächlich nicht zur Leistungsausführung kommt.

*EuGH, Urteil vom 21.12.2016 – C-660/16, C-661/16*



### Ausgangslage

Die beiden Kläger in dem Verfahren, ein Herr Kollroß sowie ein Herr Wirtl, sind Opfer von Betrugsfällen geworden. Die Sachverhalte in den beiden verbundenen Verfahren vor dem EuGH (C-660/16 und C-661/16) sind im Wesentlichen identisch. Beide Kläger bestellten Blockheizkraftwerke, die im gewerblichen Rahmen zur Erzeugung erneuerbarer Energien genutzt werden sollten. In beiden Fällen war vereinbart, dass der Kaufpreis von 30.000 € zzgl. 5.700 € Umsatzsteuer als Anzahlung geleistet werden sollte. In dem Verfahren Kollroß stand noch kein Lieferzeitpunkt für das Blockheizkraftwerk fest. In dem Verfahren Wirtl sollte die Lieferung 14 Wochen nach Geldeingang erfolgen.

In beiden Fällen beanspruchten die Kläger einen Vorsteuerabzug aus den Anzahlungen. Die entsprechenden Blockheizkraftwerke wurden allerdings niemals geliefert. Über das Vermögen der Lieferanten wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Die jeweils für die Lieferanten handelnden Personen wurden u.a. wegen gewerbs- und bandenmäßigen Betrugs in insgesamt 88 Fällen zu Lasten der Käufer der Anlagen strafrechtlich verurteilt.

Zwischen den zuständigen Finanzämtern Dachau bzw. Göppingen und den jeweiligen Klägern entbrannte ein Streit über den Vorsteuerabzug aus den Anzahlungen.

### Vorabentscheidungsersuchen

In dem Revisionsverfahren hat der BFH das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof sinngemäß die folgenden drei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Beurteilt sich der Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung rein objektiv oder aus Sicht des Anzahlenden nach den für ihn erkennbaren Umständen?
2. Sind die Mitgliedstaaten berechtigt, die Berichtigung von Steuer und Vorsteuerabzug gleichermaßen von einer Rückzahlung der Anzahlung abhängig zu machen?
3. Muss das für den Anzahlenden zuständige Finanzamt dem Anzahlenden die Umsatzsteuer erstatten, wenn er vom Anzahlungsempfänger die Anzahlung nicht zurückerhalten kann? Falls ja, muss dies im Festsetzungsverfahren erfolgen, oder reicht hierfür ein gesondertes Billigkeitsverfahren aus?

### Vorsteuerabzug aus Anzahlung rein objektiv zu beurteilen

Bei Anzahlungen vor Leistungserbringung sieht Art. 65 MwStSystRL vor, dass der Steueranspruch bereits mit der Vereinnahmung insoweit entsteht. Bereits im Urteil vom 21.02.2006 (Rs. BUPA Hospitals und Goldborough Developments, C-419/02) hatte der EuGH entschieden, dass es



sich dabei um eine eng auszulegende Ausnahmeregelung handelt. Außerdem kam der EuGH in der genannten Entscheidung zu dem Ergebnis, dass in diesen Fällen

- alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d.h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und
- somit die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sein müssen.

Nach Ansicht des EuGH liegen diese Voraussetzungen hier vor. Die Gegenstände der Lieferung waren klar bezeichnet. Außerdem waren die Merkmale und der Preis dieser Gegenstände klar bestimmt. Somit darf das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Leistung einer Anzahlung dem potenziellen Erwerber in diesen Fällen nicht versagt werden, da diese Anzahlung geleistet und vereinnahmt wurde und zum Zeitpunkt dieser Leistung alle maßgeblichen Elemente der zukünftigen Lieferung als dem Erwerber bekannt angesehen werden konnten und diese Lieferung daher sicher erschien.

Entscheidend für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs in den beiden Verfahren ist nach Ansicht des EuGH, dass die spätere Lieferung nicht aufgrund von Steuerhinterziehung ausblieb. Vielmehr handelte es sich um einen gewerbs- und bandenmäßigen Betrugsfall und einen Fall vorsätzlichen Bankrotts, so dass die Lieferungen aufgrund von außersteuerlichen Gründen nicht erfolgten. Außerdem wurden diese Handlungen erst nach der Leistung der Anzahlungen bekannt. Der EuGH merkt allerdings an, dass es Aufgabe des BFH sein wird, zu prüfen, ob dies tatsächlich zutrifft.

Ein Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung ist allerdings zu versagen, wenn anhand objektiver Umstände erwiesen ist, dass der Leistungsempfänger zum Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass diese Lieferung oder Dienstleistung voraussichtlich nicht bewirkt bzw. erbracht werden würde.

#### Spätere Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Der EuGH kommt hier zu dem Ergebnis, dass der Vorsteuerabzug auch nicht durch die später feststehende Nichtleistung zu korrigieren ist. Die Art. 184 bis 186 MwStSystRL legen die Voraussetzungen fest, unter denen die nationale Steuerverwaltung eine Berichtigung durch einen Steuerpflichtigen verlangen kann. Im Urteil vom 13.03.2014 (Rs. FIRIN, C-107/13) hatte der EuGH bereits entschieden, dass grundsätzlich der Vorsteuerabzug später zu berichtigen ist, wenn die Leistung nicht ausgeführt wird.

Anders als in der Rechtssache FIRIN lag allerdings kein Steuerbetrug vor. In diesem Zusammenhang sieht es der BFH als erwiesen an, dass



die Lieferer die Mehrwertsteuer auf die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Anzahlungen an den Fiskus entrichtet haben. Der EuGH nimmt hier an, dass kein Steuerausfallrisiko des Fiskus besteht.

#### Fazit

Die beiden Kläger konnten daher aus den Anzahlungen einen Vorsteuerabzug beanspruchen. Die betrügerische Absicht der leistenden Unternehmen steht dem nicht entgegen. Allerdings ist entscheidend, dass die Leistungsempfänger keine Kenntnis und keine fahrlässige Unkenntnis von dem Betrug hatten. Dies ist hier jedoch ausgeschlossen, da die Kläger sich ansonsten bewusst selbst geschädigt hätten. Für die Frage des Vorsteuerabzugs kommt es daher entscheidend auf die Vorstellungen und das Wissen des Leistungsempfängers an.

Auch eine spätere Berichtigung der Vorsteuer kann in einem solchen Sachverhalt unterbleiben. Denn durch die Insolvenz kann die in den Anzahlungen enthaltene Vorsteuer, die der leistende Unternehmer nicht mehr zurückzahlt, direkt gegenüber der Finanzverwaltung geltend gemacht werden.

#### **c) BFH erleichtert den Vorsteuerabzug – Änderung der Rechtsprechung zu den Rechnungsanforderungen**

Das BFH-Urteil v. 21.6.2018 lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- (1) Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung setzt nicht voraus, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist (Änderung der Rechtsprechung).
- (2) Es reicht jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist.

#### Anmerkung:

In dem Anschlussurteil zur Entscheidung des EuGH in den Rechtssachen Geissel und Butin v. 15.11.2017 - Rs. C-374/16 und C-375/16 - hat der BFH – nahezu ohne eigene Begründung – seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben. Der Kfz-Lieferant des Klägers vertrieb die Fahrzeuge, die zum Teil auf der Straße und auf öffentlichen Plätzen übergeben wurden, ausschließlich im Onlinehandel und gab in seinen Rechnungen eine deutsche Adresse an, die lediglich dem Empfang der Geschäftspost diente. Diese Adressangabe erfüllte die Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG.



**d) EuGH vereinfacht Vorsteuerabzug für Holdinggesellschaften**

Die Thematik des Vorsteuerabzugs bei Holdinggesellschaften ist nach wie vor ein nicht völlig geklärtes Thema. Durch die Rechtsprechung des EuGH werden immer neue Aspekte der Thematik beleuchtet. Liegt keine zentrale Führungsholding vor, so ist nach Verständnis der deutschen Finanzverwaltung der Vorsteuerabzug lediglich zum Teil möglich. In einem aktuellen Urteil vom 05.07.2018 hat jetzt der EuGH entschieden, dass eine Holdinggesellschaft auch dann als unternehmerisch tätig und zum Vorsteuerabzug berechtigt anzusehen ist, wenn sie lediglich Vermietungsleistungen an ihre Tochtergesellschaften erbringt.

*EuGH, Urt. v. 05.07.2018 – C-320/17*

**2. Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht**

**a) Erbschaftsteuerlich begünstigtes Vermögen bei einer Wohnungsvermietungs-gesellschaft**

Mit Urteil vom 24.10.2017 - II R 44/15 - hat der BFH entschieden, dass Wohnungen, die eine Wohnungsvermietungs-gesellschaft an Dritte überlässt, nur zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs.2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG a.F. gehören, wenn die Gesellschaft neben der Vermietung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten.

Seine Entscheidung hat der BFH maßgeblich damit begründet, dass die Vermietungstätigkeit nach ertragsteuerlichen Grundsätzen die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschreiten und als originär gewerblich i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG zu qualifizieren sein müsse. Hierfür reiche die bloße Verwaltung und Bewirtschaftung von Wohnungen nicht aus. Auch auf die Anzahl der vermieteten Wohnungen komme es entgegen der Verwaltungsauffassung nicht an.

Das Urteil wendet die Verwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an. An der bisherigen typisierenden Betrachtungsweise in R E 13b.13 Satz 3 ErbStR 2011 wird weiterhin festgehalten.

*Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichlautende Erlasse vom 23.04.2018*



**b) Vorfälligkeitsentschädigungen sind als Nachlassverbindlichkeiten anzuerkennen**

Eine Vorfälligkeitsentschädigung, die infolge vorzeitiger Ablösung eines Nachlasskredits zu zahlen ist, kann als sonstige Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG berücksichtigt werden. Das hat das FG Münster aktuell entschieden.

*FG Münster, Urt. v. 12.04.2018 – 3 K 3662/16*

**3. Einkommensteuer/Bilanzierung**

**a) EU-Kommission billigt Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen**

Durch das "Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen" vom 27.06.2017 wurden mit § 3a EStG ("Sanierungserträge") und § 7b GewStG ("Sonderregelung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags bei unternehmensbezogener Sanierung") gesetzliche Regelungen zur Behandlung eines Sanierungsgewinns geschaffen. Der Gesetzgeber hat damit auf die Rechtsprechung des BFH reagiert, der die Auffassung vertrat, dass der sog. Sanierungserlass des BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße. Die neuen Vorschriften finden nur auf Fälle Anwendung, in denen der Forderungsverzicht der Gläubiger nach dem 07.02.2017 wirksam wurde. Allerdings standen die Regelungen des § 3a EStG sowie § 7b GewStG sowie die Anwendungsvorschriften noch unter dem Vorbehalt, dass die Europäische Kommission bestätigt, dass darin keine schädliche Beihilfe zu sehen ist (vgl. Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes v. 27.06.2017).

Einen formellen Beschluss hat die Kommission nicht gefasst. Sie hat jedoch in einem Brief (sog. Comfort Letter) mitgeteilt, dass sie die Steuerfreiheit von Sanierungserträgen nicht als rechtswidrige Beihilfe einstuft, offensichtlich weil es sich um sog. Alt-Beihilfen handele, die bereits seit Jahrzehnten steuerfrei gestellt worden seien.

**Hinweis**

Die Mitteilung der EU-Kommission stellt keinen Beschluss i.S.d. Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 27.06.2017 dar. Der Gesetzgeber muss daher nochmals tätig werden, damit die gesetzlichen Regelungen in Kraft treten.

Für zeitlich vor dem 07.02.2017 liegende Fälle bleibt es bei der Divergenz zwischen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Das BMF hat die Finanzverwaltung angewiesen, den alten Sanierungserlass weiterhin anzuwenden. Diese Anweisung hat der BFH allerdings mit zwei Entscheidungen vom 23.08.2017 für rechtswidrig erklärt. Daraufhin wies das





BMF mit Schreiben vom 29.03.2018 die Verwaltung erneut an, diese Rechtsprechungsgrundsätze nicht anzuwenden.

*EU-Kommission Comfort Letter v. 13.08.2018*

**b) FG Köln: Häusliches Arbeitszimmer führt nicht zu anteiliger Besteuerung des privaten Veräußerungsgewinns**

Der auf das häusliche Arbeitszimmer eines privat genutzten Eigenheims entfallende Veräußerungsgewinn führt nicht zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn eine weit überwiegende Eigennutzung der Wohnung im Übrigen vorliegt.

*FG Köln, Urt. v. 20.03.2018 – 8 K 1160/15*  
*Rev. eingelegt, Az. BFH: IX R 11/18*

**c) Keine Abfärbung bei gewerblichen Verlusten einer GbR**

Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit führen nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR.

*BFH, Urt. v. 12.04.2018 – IV R 5/15*  
*Vorinstanz: FG Münster v. 09.12.2014 – 15 K 1556/11*

**d) Buchwertübertragung eines Mitunternehmeranteils bei taggleicher Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen**

Bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sind die Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (§ 6 Abs. 3 EStG). Voraussetzung ist bislang die Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vertrag. Das FG Düsseldorf hat jedoch die Buchwertfortführung nach einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils trotz zeitgleicher Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen zugelassen.

*FG Düsseldorf, Urt. v. 19.04.2018, 15 K 1187/17*

**e) Zuordnung des verrechenbaren Verlusts bei unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils**

Überträgt ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung an der KG, geht der verrechenbare Verlust anteilig auf den Übernehmer über, wenn diesem auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird.

*BFH, Urt. v. 01.03.2018 - IV R 16/15*



f) **Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen und damit in Zusammenhang stehender Aufwendungen**

1. Solange der Provisionsanspruch des Handelsvertreters noch unter der aufschiebenden Bedingung der Ausführung des Geschäfts steht, ist er nicht zu aktivieren. Provisionsvorschüsse sind beim Empfänger als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren.
2. Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Provisionsvorschüssen stehen, sind nicht als „unfertige Leistung“ zu aktivieren, wenn kein Wirtschaftsgut entstanden ist.

*BFH, Urt. v. 26.04.2018 – III R 5/16*

g) **Jahressteuergesetz 2018**

Entsprechend den Vorschlägen seiner Ausschüsse hat der Bundesrat am 21.09.2018 mit zahlreichen Änderungsvorschlägen zum Regierungsentwurf für ein (zunächst als Jahressteuergesetz 2018 bezeichnetes) Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zu Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften Stellung genommen. Unter anderem werden folgende Änderungen und Ergänzungen des Gesetzesentwurfs angeregt.

- Differenzierende Beschränkung des in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG vorgesehenen zusätzlichen Begünstigungen für die Bewertung der Privatnutzung von Elektrofahrzeugen sowie Einbeziehung von Fahrrädern.
- Erhöhung des Übungsleiterfreibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG auf 3.000 € und der Ehrenamtspauschale nach § 3 Nr. 26a EStG auf 840 €.
- Anhebung der GWG-Grenze von 800 € auf 1.000 € unter Wegfall der Poolabschreibung nach § 6 Abs. 2a EStG ab 2019.
- Verbesserung der vorgesehenen Organschaftsregelung in § 14 Abs. 2 KStG-Entw. für juristische Personen.
- Die „Mantelkaufregelung“ in § 8c KStG soll rückwirkend und zeitlich unbefristet nur anwendbar sein, wenn mehr als 50 % der Anteile übertragen werden.
- Die Regelungen zur Anerkennung sportlicher Veranstaltungen als Zweckbetriebe in § 67a AO sollen auf organisatorische Maßnahmen gemeinnütziger Sportverbände ausgedehnt werden, die es aktiven Sportlern ermöglichen, Sport zu betreiben.



**h) Nachträgliche Zusammenveranlagung für gleichgeschlechtliche Ehegatten auch für bestandskräftig veranlagte Jahre**

1. Ehegatten, die ihre Lebenspartnerschaft in eine Ehe umgewandelt haben, können die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer auch für bereits bestandskräftig veranlagte Jahre verlangen.
2. Die Umwandlung einer Lebenspartnerschaft nach § 20a LPartG in eine Ehe ist ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.
3. Die Rückwirkung ergibt sich aus Art. 3 Abs. 2 des Eheöffnungsgesetzes.
4. „Bestandskraft“ ist kein in dem Sinne tragendes Prinzip des Rechts, dass eine Änderung bestandskräftiger Bescheide infolge einer Gesetzesänderung immer nur mit ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung erfolgen kann.
5. Bei rückwirkenden Änderungen aufgrund außersteuerlicher Gesetze bedarf es grundsätzlich keiner weiteren gesetzlichen Anordnung der Durchbrechung der Bestandskraft.

*FG Hamburg, Urt. v. 31.07.2018 – 1 K 92/18 – Rev. eingelegt*

**i) Geschäftswagen: Wie weit geht die Kostendeckelung?**

Mit Urteil v. 15.5.2018 - X R 28/15 hat sich der BFH zur Kostendeckelung bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung geäußert. Da die 1 %-Regelung nur gilt, wenn eine betriebliche Nutzung von mehr als 50 % vorliegt, hat der Kläger die Kostendeckelung auf 50 % der Gesamtkosten gefordert. Der BFH hat sich hiergegen ausgesprochen.

**Hintergrund**

Die 1 %-Regelung kann die für das Kfz entstandenen Kosten übersteigen. Wird dies im Einzelfall nachgewiesen, ist der pauschale Nutzungswert höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des jeweiligen Fahrzeugs anzusetzen (Kostendeckelung; siehe auch BMF-Schreiben v. 4.4.2018, BStBl 2018 I S. 592 Rz. 4; BMF, Schreiben v. 18.11.2009, BStBl 2009 I S. 1326, Rz. 18-20 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben v. 15.11.2012, BStBl 2012 I S. 1099). Bei Geschäftswagen ist die Kostendeckelung nur dann bedeutsam, wenn sie dem notwendigen Betriebsvermögen (betriebliche Nutzung mehr als 50 %) zuzurechnen sind. Nutzungsentnahmen bei Geschäftswagen des gewillkürten Betriebsvermögens sind ohnehin nicht nach der 1 %-Regelung, sondern mit den auf die Privatnutzung entfallenden Kosten zu bemessen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).



### Sachverhalt

Der Kläger erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelte seinen Gewinn durch eine Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG. Im Betriebsvermögen hielt der Kläger ein gebrauchtes Kfz, das zu mehr als 50 % betrieblich – aber auch privat – genutzt wurde. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führte der Kläger nicht. Der inländische abgerundete Bruttolistenpreis des Kfz betrug 64.000 €. Die Gesamtkosten des PKW betragen ca. 11.000 €. Der Kläger bewertete die private PKW-Nutzungsentnahme mit 50 % der Gesamtkosten, d. h. mit ca. 5.500 €. Demgegenüber setzte das Finanzamt die Nutzungsentnahme mit  $(64.000 \text{ €} \cdot 1 \% = 640 \text{ €} \cdot 12 =) 7.680 \text{ €}$  an.

### Entscheidung des BFH

Der BFH hat zunächst entschieden, dass die 1 %-Regelung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Die 1 %-Regelung bezieht sich auf den inländischen Bruttolistenpreis bei Erstzulassung. Die Anknüpfung an den Listenpreis stellt eine typisierende pauschalierende Regelung dar. Es handelt sich um einen sachgerechten Maßstab.

Der BFH weist ferner darauf hin, dass die Anwendung der typisierenden Regelung durch den Nachweis des tatsächlichen Sachverhalts mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs verhindert werden kann. Das ordnungsgemäße Fahrtenbuch könne mit vertretbarem Aufwand geführt werden, so der BFH.

Nach Auffassung des BFH ist die Höhe der Nutzungsentnahme auf 100 % der Gesamtkosten zu beschränken. Nur dies soll eine Übermaßbesteuerung verhindern. Es soll gerade das Ziel und der Zweck der 1 %-Regelung sein, nicht an den Aufwand, sondern an den Vorteil anzuknüpfen.

### **j) Verlust aus der Veräußerung von Aktien**

1. Eine Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG ist weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig (entgegen BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004, BStBl. I 2016).
2. Es steht grundsätzlich im Belieben des Steuerpflichtigen, ob, wann und mit welchem Ertrag er Wertpapiere erwirbt und wieder veräußert (vgl. BFH v. 25.8.2009 – IX R 55/07). Dadurch macht der Steuerpflichtige lediglich von gesetzlich vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch, missbraucht diese aber nicht.

*BFH, Urt. v. 12.6.2018 – VIII R 32/16*

*Vorinstanz: FG Niedersachsen v. 26.10.2016 – 2 K 12095/15*



**k) Ist eine Zusatzkrankenversicherung als steuerfreier Sachbezug einzuordnen?**

Durch Sachbezüge im Rahmen der gesetzlichen Freigrenze können an Mitarbeiter steuer- und sozialversicherungsfreie Zuwendungen erbracht werden. In manchen Fällen bestehen Zweifel darüber, wann eine Zuwendung als Sachbezug zu werten ist und wann steuerpflichtiger Arbeitslohn in Geld vorliegt. In zwei aktuellen Urteilen hat der BFH zur Frage entschieden, ob es sich bei vom Arbeitgeber getragenen Kosten für eine private Zusatzkrankenversicherung um einen steuerfreien Sachbezug handelt.

*BFH, Urt. v. 04.07.2018 - VI 16/17*

*BFH, Urt. v. 07.06.2018 - VI R 13/16*

Rechtlicher Rahmen

- Für Sachbezüge besteht gem. § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG eine monatliche Freigrenze von 44 €, bis zu der Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit besteht. Bei Überschreitung in einem Kalendermonat ist daher der geldwerte Vorteil insgesamt zu versteuern.
- Unabhängig von der lohnsteuerlichen Behandlung kann für den Arbeitgeber aber ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang nach § 3 Abs. 1b bzw. Abs. 9a Nr. 1 UStG bei der Gewährung von Sachbezügen vorliegen.

Az. VI R 13/16

Im Fall schloss der Arbeitgeber des Klägers als Versicherungsnehmer für seine Mitarbeiter bei zwei Versicherungsunternehmen Zusatzkrankenversicherungen für Vorsorgeuntersuchungen, stationäre Zusatzleistungen sowie Zahnersatz ab. Der anteilige monatliche, für den Kläger vom Arbeitgeber gezahlte Beitrag lag unter der 44-Euro-Freigrenze für die entsprechenden Sachbezüge. Die Versicherungsbeiträge wurden jedoch vom Finanzamt als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit behandelt. Das angerufene Finanzgericht ging von der Gewährung von Sachlohn aus, woraufhin das Finanzamt zur Revision vor den BFH zog.

Az. VI R 16/17

In diesem Fall arbeitete der Arbeitgeber (als Kläger) mit einer Krankenversicherung zusammen und bot den Arbeitnehmern den Abschluss von Zusatzkrankenversicherungen an. Die Kosten hierfür wurden zunächst von den Arbeitnehmern als Versicherungsnehmer, selbst getragen und dann in Form von monatlichen Zuschüssen vom Arbeitgeber auf das Gehaltskonto überwiesen. Die monatlichen Beträge pro Arbeitnehmer lagen dabei unter der 44-Euro-Freigrenze für Sachbezüge. Das Finanzamt behandelte die vom Arbeitgeber gemachten Zahlungen in Höhe der Krankenversicherungsbeiträge als lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn. Das Fi-



nanzgericht stimmte dem Vorgehen des Finanzamts zu, der Arbeitgeber zog zur Revision vor den BFH.

#### Versicherungsleistungen als Arbeitslohn

Laut Ansicht des BFH ist Arbeitslohn jeder Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist. Leistungen des Arbeitgebers, die den Arbeitnehmer oder diesem nahestehende Personen für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes absichern sollen (sog. Zukunftssicherungsleistungen), gehören ebenfalls zum Arbeitslohn. Der Vorteil fließt dem Arbeitnehmer bereits mit der Beitragsleistung zu.

Es gibt also keinen Zweifel darüber, dass vom Arbeitgeber übernommene Absicherungsleistungen in den o.g. Formen vom Grunde her als Arbeitslohn anzusehen sind.

#### Unterscheidung Barlohn vs. Sachlohn

Nach der Rechtsprechung des BFH ist für die Unterscheidung zwischen Barlohn und Sachlohn der Rechtsgrund des Zuflusses entscheidend (hierzu BFH, Urt. v. 11.11.2010 - VI R 21/09, BStBl II 2011, 383). Ausgehend vom Arbeitsvertrag ist zu ermitteln, welche Leistungen der Arbeitnehmer beanspruchen kann. Der Sachbezug unterscheidet sich von Barlohn durch die Art des arbeitgeberseitig zugesagten Vorteils. Die Art der Erfüllung ist nicht relevant. Wenn der Arbeitnehmer lediglich die Sache selbst beanspruchen kann, liegt ein Sachbezug vor. Wenn der Arbeitnehmer jedoch auch einen Anspruch darauf hat, dass der Arbeitgeber Geld in Höhe des Werts der Sachbezüge ausbezahlt, liegen keine Sachbezüge, sondern Barlohn vor.

#### Zukunftssicherungsleistungen als Sachlohn

Auch wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Versicherungsschutz verschafft, liegt nach der Ansicht des BFH Sachlohn vor, und die Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG greift. Der BFH stellt sich damit gegen die Ansicht der Finanzverwaltung, die im BMF-Schreiben vom 10.10.2013 (IV C 5 - S 2334/13/10001, BStBl I 2013, 1301; OFD Frankfurt a.M. v. 16.10.2017 - S 2334 A-104-St 211) davon ausgeht, dass die Beitragszahlung des Arbeitgebers "in der Regel" auch dann zum Zufluss von Barlohn führt, wenn dieser Versicherungsnehmer und die versicherte Person der Arbeitnehmer ist. Auch die Sichtweise, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und dieser sie zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet hat (in einer Art von abgekürztem Zahlungsweg), greift nach Ansicht des BFH nicht durch.

#### Zuschüsse des Arbeitgebers

Im Fall vom 04.07.2018 - VI R 16/17 hatte der BFH jedoch Barlohn angenommen. Zahlt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Zuschuss unter der Bedingung, dass dieser mit einem vom Arbeitgeber benannten Unternehmen einen Vertrag schließt, wendet er Geld und keine Sache



(in diesem Fall dann direkter Versicherungsschutz) zu. Im Verhältnis von Arbeitgeber und Arbeitnehmer wurde den Arbeitnehmern Geld und keine Sachleistung versprochen. Auch im Gegensatz zum Besprechungsurteil vom 07.06.2018 - VI R 13/16 gewährte die Klägerin ihren Mitarbeitern keinen betrieblichen Krankenversicherungsschutz. Es gab lediglich einen Anspruch auf Gewährung eines Geldzuschusses unter der Bedingung, dass sie eine private Krankenzusatzversicherung bei der von der Klägerin vermittelten Versicherung abschließen wird.

#### Fazit

Nach den beiden Urteilen des BFH ist klar, dass die Schwierigkeiten bei der Gewährung von Zukunftssicherungsleistungen im Detail liegen. Der sicherste Weg scheint eine direkte Gewährung von Versicherungsschutz durch den Arbeitgeber als Vertragspartner der Versicherung zu sein. Der Arbeitnehmer sollte monetär insoweit möglichst wenig mit dem Vorgang zu tun haben.

#### **l) Bemessung der Zweitwohnungsteuer**

Die für die Erhebung der Zweitwohnsteuer maßgebliche Bezugnahme auf die Einheitsbewertung des Grundvermögens ist mit dem Grundrecht auf Gleichbehandlung nicht vereinbar. Die Gemeinden sind verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 31. Dezember 2019 zu treffen. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die als unvereinbar mit dem Grundrecht auf Gleichbehandlung festgelegten Regeln weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die beanstandeten Regelungen fünf weitere Jahre, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden.

#### **m) Berechnung der 44-€Freigrenze**

1. Üblicher Endpreis i.S.v. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Endverbraucherpreis und damit der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren tatsächlich gezahlte günstigste Einzelhandelspreis am Markt (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).
2. Liefert der Arbeitgeber die Ware in die Wohnung des Arbeitnehmers, liegt eine zusätzliche Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor. Der Vorteil hieraus ist in die Berechnung der Freigrenze von 44 € einzubeziehen.



3. Entsprechendes gilt, wenn der günstigste Einzelhandelspreis des Sachbezugs am Markt im Versand- oder Onlinehandel gefunden wird. Ist der Versand dort als eigenständige Leistung ausgewiesen und nicht bereits im Einzelhandelsverkaufspreis und damit im Endpreis i.S.v. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG enthalten, tritt der geldwerte Vorteil aus der Lieferung "nach Hause" bei der Berechnung der Freigrenze von 44 € zum Warenwert hinzu.

*BFH, Urt. v. 06.06.2018 - VI R 32/16*

**n) Anspruch auf Kindergeld**

Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil v. 24.4.2018 entschieden, dass der Kindergeldanspruch für ein Kind in Ausbildung nicht schon mit der Bekanntgabe des Ergebnisses der Abschlussprüfung endet. Nach dem Urteil des BFH v. 14.9.2017 - III R 19/16 (BStBl 2018 II S. 131) endet die Berufsausbildung erst mit dem Ablauf der Ausbildungszeit, wenn diese durch Rechtsvorschrift geregelt sei.

*FG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.04.2018 - 10 K 112/18,*

**o) Frühstück als lohnsteuerlicher Sachbezug**

Die Bereitstellung trockener Brötchen und Heißgetränke durch den Arbeitgeber stellt keinen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug in Form eines „Frühstücks“, sondern einen Sachbezug in Gestalt von „Kost“ dar, auf den die 44 €-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 S. 9 EStG a.F. angewendet werden kann.

*FG Münster, Urt. v. 31.5.2017 – 11 K 4108/14  
Rev. eingelegt, Az. BFH: VI R 36/17*

**p) Private Fahrzeugnutzung eines GbR-Gesellschafters trotz Verbot**

Der Anscheinsbeweis einer Pkw-Privatnutzung eines GbR-Gesellschafters, der zu 96 % am Gewinn beteiligt ist, kann nur nach strengen Maßstäben erschüttert werden. Ein formales Nutzungsverbot reicht hierfür nicht aus.

*FG Hamburg, Urt. v. 06.02.2018 - 6 K 172/17*

In einer Rechtsanwalts-GbR mit zwei Niederlassungen nutzte einer der beiden Gesellschafter ein betriebliches Fahrzeug. Trotz fehlendem Fahrtenbuch setzte er keine private Nutzung an, was im Veranlagungsverfahren umstritten war. Weder das vereinbarte private Nutzungsverbot mit der zweiten Gesellschafterin noch ein vorhandenes privates Fahrzeug reichten aus, um den Anscheinsbeweis zu erschüttern.





Auch dem angerufenen FG Hamburg reichten die Einwände nicht aus. Die private Nutzung des Fahrzeugs musste mit der 1%-Methode bewertet werden. Denn soweit keine besonderen Umstände hinzutreten, kann das Gericht aufgrund der Anscheinsbeweisregel regelmäßig davon ausgehen, dass eine private Nutzung stattgefunden hat. Als Gegenbeweis reicht hierbei nicht aus, wenn der Steuerpflichtige lediglich behauptet, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden (vgl. BFH, Urt. v. 19.05.2009 - VIII R 60/06).

Im Streitfall besaß der betroffene Rechtsanwalt zwar ein zusätzliches privates Fahrzeug, das jedoch wurde von seiner Ehefrau genutzt - damit stand es ihm einerseits nicht uneingeschränkt zur Verfügung. Andererseits blieben nach Abzug der Arbeitsfahrten der Ehefrau gerade einmal 320 km pro Jahr "übrig", um weitere Privatfahrten innerhalb der vierköpfigen Familie durchzuführen.

Das Verbot der Privatnutzung mit der zweiten Gesellschafterin wiederum lief ins Leere. Hierbei folgt das FG Hamburg der BFH-Rechtsprechung zum GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, dem die Erschütterung des Anscheinsbeweises mit einem formalen Nutzungsverbot ebenfalls nicht gelingen muss (vgl. BFH, Beschl. v. 19.12.2003 - VI B 281/01, BFH/NV 2004, 488 und v. 27.10.2005 - VI B 43/05, BFH/NV 2006, 292 und v. 14.08.2006 - VI B 152/05).

Im Streitfall war einerseits die Nutzung des Fahrzeugs nicht geregelt, andererseits war ein solches Nutzungsverbot nicht üblich und ohnehin wirtschaftlich unsinnig. Denn durch die 96%ige Gewinnverteilung waren auch 96 % der Fahrzeugkosten bei dem Gesellschafter enthalten. Der Grund des Nutzungsverbots war daher zur Überzeugung des FG Hamburg lediglich ein steuerlicher und konnte nur nicht ernst gemeint sein. Letztlich war entscheidend, dass das private Nutzungsverbot in der Gesellschaft nicht hätte durchgesetzt werden können bzw. ein Verstoß gegen dieses Verbot keine Sanktionen nach sich gezogen hätte. Alles in allem konnte die Klage keinen Erfolg haben.

#### **q) Berechnung ortsüblicher Miete bei möblierten Wohnungen**

Bei einer Vermietung von Wohnraum muss die Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete betragen, ansonsten sind die Werbungskosten nach § 21 Abs. 2 EStG entsprechend zu kürzen. Das Thema spielt insbesondere bei der verbilligten Vermietung an Angehörige eine große Rolle. Zur Frage der Ermittlung der ortsüblichen Miete bei möblierten Wohnungen hat sich jetzt der BFH geäußert und dabei für die Praxis wichtige Vorgehensweisen festgelegt.



### Rechtlicher Rahmen

Nach der Rechtslage vor 2012 war die Vermietung einer Wohnung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn die Miete weniger als 56 % der ortsüblichen Marktmiete betrug. Lag die Miete zwischen 56 % und 75 % der Ortsmiete, so war außerdem die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen.

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 (v. 01.11.2011, BGBl I 2011, 2131) wurde die Schwelle zur Gesamtentgeltlichkeit der Vermietung auf mindestens 66 % der örtlichen Miete angehoben. Ab diesem Wert gilt die Vermietung vollumfänglich als entgeltlich, eine Einkünfteerzielungsabsicht muss nicht mehr nachgewiesen werden.

### Der Urteilsfall

Ein Ehepaar vermietete an den Sohn eine teilmöblierte Eigentumswohnung. Diese enthielt eine Einbauküche sowie Waschmaschine und Trockner. In den Streitjahren 2006 bis 2010 wurden die Werbungskosten für die Wohnung in voller Höhe geltend gemacht. Die Ortsüblichkeit der Miete wurde anhand des örtlichen Mietspiegels nachgewiesen. Die zusätzliche Ausstattung wurde durch einen im Mietspiegel vorgesehenen pauschalen Zuschlag ermittelt. Die Miete überstieg durch diesen Ansatz 75 % der örtlichen Miete. Das Finanzamt errechnete unter Einbeziehung der Möblierung nur einen Prozentsatz von 67 % der örtlichen Miete. Die Möblierung wurde bei der Berechnungsweise des Finanzamts im Ergebnis nur im Rahmen der AfA ohne Gewinnaufschlag berücksichtigt. Das hierzu angerufene Finanzgericht erhöhte den Prozentsatz zwar geringfügig auf 72 %, indem es einen Gewinnaufschlag von 4 % vornahm und auch noch die Montagekosten der Einbauküche einbezog. Jedoch fiel die nach damaligem Rechtsstand erforderliche Überschussprognose negativ aus. Die Vermieter zogen deshalb zur Revision vor den BFH.

### Ortsübliche Miete

Im Fall war noch die alte Fassung des § 21 Abs. 2 EStG anzuwenden. Bei einer langfristigen Vermietung ist demnach grundsätzlich vom Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen, solange die den Streitjahren zugrundeliegende Miete nicht weniger als 75 % der ortsüblichen Marktmiete beträgt (BFH, Urt. v. 05.11.2002 - IX R 48/01, BStBl II 2003, 646).

Die ortsübliche Miete bemisst sich grundsätzlich nach der ortsüblichen Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen Mietspiegels zzgl. der nach der Betriebskostenverordnung vom 25.11.2003 (BGBl I 2003, 2346) umlagefähigen Kosten. Lediglich auf die Kaltmiete abzustellen, ist nicht zulässig (BFH, Urt. v. 10.05.2016 - IX R 44/15, BStBl II 2016, 835).



### Hinweis

Enthält ein Mietspiegel eine zulässige Spanne zwischen mehreren Mieten, ist jeder dieser Werte und nicht nur der Mittelwert als ortsüblich anzusehen. Die Grenze kann dadurch unterschritten werden, dass die Miete längere Zeit nicht erhöht wird. Vereinbaren die Parteien deshalb nachträglich eine Mieterhöhung, z.B. durch eine Mietanpassungsklausel im Mietvertrag, kann rückwirkend wieder von einer voll entgeltlichen Vermietung ausgegangen werden.

### Berücksichtigung eines Möblierungszuschlags

Bei einer möblierten bzw. teilmöblierten Wohnung muss nach Ansicht des BFH grundsätzlich ein Möblierungszuschlag angesetzt werden. Die zusätzliche Ausstattung der Wohnung sorgt für einen gesteigerten Nutzungswert, der sich dann auch häufig in einer höheren ortsüblichen Miete niederschlägt. Durch die Überlassung werden dem Mieter eigene Aufwendungen für die entsprechenden Möbel und Einrichtungsgegenstände erspart. Dabei ist es unerheblich, ob sich die überlassenen Möbel oder Gegenstände in den vermieteten Wohnräumen, dem mitvermieteten Keller oder Räumlichkeiten des Gemeinschaftseigentums befinden. Der marktübliche Gebrauchswert der überlassenen Möblierung muss vom FG als Tatsacheninstanz festgestellt werden. Der BFH kann lediglich prüfen, ob dieses in der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist und dabei nicht gegen Denkgesetze verstoßen hat.

### Heranziehung des Mietspiegels

Zur Ermittlung der Höhe der ortsüblichen Miete kann grundsätzlich der örtliche Mietspiegel herangezogen werden. Dieser bezieht sich üblicherweise auf nichtmöblierte Wohnungen. Soweit der Mietspiegel für eine überlassene Einbauküche mit Herd, Spüle, Kühlschrank sowie Schränken oder für andere Gegenstände z.B. einen prozentualen Zuschlag oder eine Erhöhung des Ausstattungsfaktors über das Punktesystem vorsieht, ist diese Erhöhung als marktüblich anzusehen.

### Hinweis

Wenn also im Mietspiegel die Möblierung berücksichtigt wird, dann ist für die Festlegung der ortsüblichen Miete dieser heranzuziehen.

Wenn sich aus dem Mietspiegel jedoch kein Mietzuschlag ergibt, kann dieser vom Finanzgericht, unter Berücksichtigung des Kriteriums der Ortsüblichkeit, festgelegt werden. Im Zweifel ist ein Sachverständigengutachten zu Rate zu ziehen.

Ist ein marktüblicher Gebrauchswert für die überlassenen Möbel nicht zu ermitteln, kommt ein Möblierungszuschlag nicht in Betracht.

### Tipp

Da also ein Zuschlag nur anhand der tatsächlichen Gegebenheiten angesetzt werden kann, ist ein genaues Studium des Mietspiegels uner-



lässlich. Hier muss genau eruiert werden, inwieweit zusätzliche Ausstattungsmerkmale einbezogen werden oder weitere Zuschläge, etwa nach einem Punktesystem, einbezogen werden müssen. Hilfsweise könnten auch Vergleichsangebote (z.B. über Internetanzeigen) für entsprechend vergleichbare möblierte Wohnungen eingeholt werden, um ggf. mit dem Finanzamt eine praxisorientierte Lösung im Rahmen der Verhandlung zu erreichen. Auch vor dem FG kann es sicherlich nicht schaden, wenn entsprechende, vergleichsweise einfach zu beschaffende Daten vorgelegt werden können.

r) **Technische Richtlinie zur Kassenführung veröffentlicht**

Der Umgang mit Kassen zur Erfassung von Bareinnahmen ist derzeit stark in den Fokus der Betriebsprüfung geraten. Durch neue gesetzliche Regelungen wurden die Anforderungen stetig verschärft. Zu nennen ist zunächst das Auslaufen der im BMF-Schreiben vom 26.10.2010 - V A 4 - S 0316/08/10004-07 gesetzten Übergangsfrist für elektronische Registrierkassen. Hiernach muss eine entsprechende Kasse ab dem 01.01.2017 zwingend insbesondere über die Möglichkeit zur Einzelaufzeichnung verfügen. Durch das sog. Kassengesetz vom 28.12.2016 (BGBl I 2016, 3152) wurden weitere verschärfende Bestimmungen aufgenommen. Ab 2018 ist mit der Kassennachschau eine weitere Spontanprüfung der Finanzbehörden möglich, die auch unangekündigt erfolgen kann. Darüber hinaus müssen elektronische Kassensysteme ab dem 01.01.2020 mit einer zertifizierten Technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) versehen werden. Für Kassensysteme, die vor dem 01.01.2020 angeschafft oder umgerüstet wurden, gilt bezüglich der Ausstattung mit einer TSE u.U. eine Übergangsfrist bis zum 01.01.2022.

Durch die Kassensicherungsverordnung vom 06.10.2017 (BGBl I 2017, 3515) wurde der grobe Rahmen festgelegt; sie regelt insbesondere, wann und wie die geforderte Protokollierung der digitalen Grundaufzeichnung zu erfolgen hat, und enthält Anforderungen an die Speicherung der Daten. Mittlerweile wurden vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) auch technische Richtlinien veröffentlicht, in denen die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die einheitliche digitale Schnittstelle des elektronischen Aufzeichnungssystems festgelegt werden (hierzu auch BMF, v. 12.06.2018 - IV A 4 - S 0316/13/10005).

Von den drei veröffentlichten technischen Richtlinien erhält die TR-03153 über die „Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme“ die für den Nicht-Techniker relevanten Informationen. Die weiteren Richtlinien TR-03151 und TR-03116 (englisch) befassen sich mit dem „Secure Element API“ und kryptografischen Vorgaben für Projekte der Bundesregierung. Diese gehen technisch sehr in die Tiefe und wenden sich damit an die Hersteller von Kassensystemen. Diese müssen ihre Systeme vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstech-



nik (BSI) zertifizieren lassen, damit diese Systeme den Vorgaben des Kassengesetzes entsprechen.

Aufzeichnungspflichtige Vorgänge werden in der Richtlinie in "Geschäftsvorfälle", "andere Vorgänge" und "technische Vorgänge" unterteilt:

- Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die sich auf die Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmens auswirken - also insbesondere alle Aufwands- und Erlösbuchungen sowie in Bezug auf die Kasse entsprechende Verbuchungen von Einnahmen und Entnahmen.
- Andere Vorgänge sind Vorgänge im Aufzeichnungssystem oder in der TSE, die aber keine Geschäftsvorfälle darstellen (z.B. Trainingsbuchungen).
- Technische Vorgänge sind Prozesse, die sich auf das Management bzw. die Konfiguration der TSE selbst beziehen (z.B. das Setzen der Uhrzeit).

Jeder Vorgang wird von der TSE in mehreren Schritten protokolliert, wobei jeder einzelne Schritt als "Transaktion" bezeichnet wird, die eine eindeutige, fortlaufende und manipulationssichere Transaktionsnummer erhält. Darüber hinaus wird ein Prüfwert erzeugt.

Die TSE muss den Export der gespeicherten, abgesicherten Daten ermöglichen (z.B. bei einer Betriebsprüfung). Die Richtlinie legt dabei fest, dass neben den kompletten Aufzeichnungen auch eine Ausgabe eines Intervalls von Transaktionsnummern möglich sein muss.

#### Das Sicherheitsmodul

Die wichtigsten Funktionen des Sicherheitsmoduls sind:

- ein manipulationssicherer Transaktionszähler,
- eine Zeitquelle,
- die Möglichkeit zur Erstellung von Protokolldaten über jeden Absicherungsschritt einer Transaktion und ein Signaturzähler.

Das Sicherheitsmodul kann in verschiedenen Ausprägungen realisiert werden.

Es verwaltet Aktualisierungen verschiedener Transaktionen intern und übernimmt die jeweiligen Anwendungsdaten für einen späteren Absicherungsschritt.



### Hinweis

Das Sicherheitsmodul kann nur eine begrenzte Menge von parallelen Transaktionen verwalten. Daher muss die TSE gewährleisten, dass der interne Speicher im Sicherheitsmodul nicht überläuft und rechtzeitig eine Sicherung der offengehaltenen Transaktionen durchgeführt wird. Es führt für jeden Ablaufschritt einer Transaktion einen Absicherungsschritt durch.

### Die Einheitliche Digitale Schnittstelle (EDS) umfasst:

- eine Exportschnittstelle, die eine standardisierte Datensatzbeschreibung für den Export der gespeicherten, abgesicherten Grundaufzeichnungen aus der TSE bereitstellt, und
- eine Einbindungsschnittstelle, die der Integration der TSE in das elektronische Aufzeichnungssystem dient und insbesondere den Export der gespeicherten abgesicherten Daten sowie Start, Update und Beendigung einer Transaktion unterstützen muss.

Bei Übertragungen über diese Schnittstellen sind verschiedene Log-Messages zu führen. So muss u.a. die Seriennummer des Aufzeichnungssystems, die Art des Vorgangs, die Transaktionsnummer und der aktuelle Signaturzähler festgehalten werden.

### Das Speichermedium

In Verbindung mit der TSE muss das Speichermedium sicherstellen, dass sämtliche darauf aufgezeichneten Daten durch einen Steuerprüfer abgerufen werden können. Es muss fest in die TSE integriert sein zur einheitlichen Strukturierung und Bezeichnung der aufzuzeichnenden. Damit, die auf dem Speichermedium aufgezeichneten Daten für die Protokollierung und den standardisierten Datenexport aus dem Speichermedium bzw. für die elektronischen Aufbewahrung einheitlich strukturiert und bezeichnet sind, wurde ein einheitliches Datenformat definiert.

### Elektronische Kassensysteme und die GoBD

Im Schreiben vom 14.11.2014 - IV A 4 S 0316/13/10003 veröffentlichte das BMF die "Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff" (GoBD). Die darin enthaltenen Grundsätze sind für Veranlagungszeiträume ab dem 01.01.2015 anzuwenden.

### Aktuelle Änderungen des AEAO zu § 146 AO

Auch in den aktuellen Änderungen des AEAO zu § 146 AO durch das BMF-Schreiben vom 19.06.2018 werden die elektronischen Kassen sowie die sog. offene Ladenkasse thematisiert. Klargestellt wird z.B., dass buchführungspflichtige Steuerpflichtige für Bargelddbewegungen ein Kas senbuch (ggf. in der Form aneinandergereihter Kassenberichte) zu führen haben.



Im Notfall zeigt sich die Finanzverwaltung kulant: Fällt ein elektronisches Kassensystem wegen eines Stromausfalls oder eines technischen Defekts aus, so ist während dieser Zeit eine Aufzeichnung auf Papier zulässig. In diesem Fall gelten die Regelungen zur offenen Ladenkasse entsprechend ( AEAO zu § 146 AO, Nr. 3.2 und 3.3). Ausfallzeiten müssen dokumentiert und ggf. belegt werden (z.B. durch die Rechnung über die Reparaturleistung).

Eine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems besteht nicht. Einzelaufzeichnungen können durch die vollständige und detaillierte Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle in Form eines Kassenbuchs erfolgen.

#### Fazit

Ab jetzt verfügen die Hersteller also über die entsprechenden Vorgaben, um gesetzeskonforme Systeme ab 2020 zu entwickeln. Es zeichnet sich bereits ab, dass es im Detail verschiedene Varianten der TSE geben wird. Man wird also nicht ganz drum herumkommen, sich auch mit den technischen Themen der elektronischen Kassensysteme etwas näher zu befassen.

#### s) Kosten eines Deutschkurses als Werbungskosten

Aufwendungen für das Erlernen der deutschen Sprache sind auch dann nicht als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar, wenn die Deutschkenntnisse für einen ausländischen Staatsbürger notwendig waren, um sich erfolgreich um einen Arbeitsplatz zu bewerben. Die Aufwendungen unterliegen dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG, weil sie in bedeutendem Umfang privat mitveranlasst sind und es an einem objektiven Maßstab für eine Aufteilung der Kosten nach der privaten und beruflichen Veranlassung fehlt.

*FG Hamburg, Urt. v. 16.8.2017 – 2 K 129/16*

#### t) Krankheits- und Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung

1. Dem in § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 und in § 64 Abs. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 geregelten Verlangen, die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall formalisiert nachzuweisen, ist nach § 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 auch im Veranlagungszeitraum 2009 Rechnung zu tragen. Dies begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (Bestätigung des Senatsurteils v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BFHE 237, 156, BStBl. II 2012, 577).



2. Die zumutbare Belastung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 EStG ist auch bei Krankheitskosten verfassungsgemäß. Das sozialhilferechtliche Leistungsniveau umfasst keine zuzahlungsfreie Krankenversorgung (Bestätigung des Senatsurteils v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BFHE 251, 196, BStBl. II 2016, 151).
3. Beerdigungskosten können als außergewöhnliche Belastung nur abgezogen werden, soweit sie nicht aus dem Nachlass oder durch sonstige im Zusammenhang mit dem Tod zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind.

*BFH, Beschl. v. 21.2.2018 – VI R 11/16*

*Vorinstanz: FG Sachsen v. 9.3.2016 – 1 K 991/15*