



# MANDANTEN INFORMATIONEN

AUSGABE  
März 2024

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

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

Mit steuerlichen Grüßen,

SCHLECHT UND PARTNER | BOORBERG SCHLECHT UND COLLEGEN STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

INHALT

## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Pensionszusage: Sanierungsbedingte vorzeitige Ablösung

## Kapitalanlage und Versicherung

1. Auch für einen luxemburgischen Spezialimmobilienfonds kann die persönliche Steuerbefreiung nach InvStG 2004 gelten
2. Halterhaftung bei Fahrzeugbrand

## Private Immobilienbesitzer

1. Darf sich eine Katze auch im Treppenhaus eines Mietshauses aufhalten?
2. Gartengrundstück: Wann der Verkauf steuerpflichtig ist und wann nicht
3. Privates Veräußerungsgeschäft: Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Überlassung an (Schwieger-) Mutter
4. Vereinbarung von Anwaltshonorar durch WEG-Verwaltung zulässig?

## Steuerrecht Arbeitnehmer

1. Doppelte Haushaltsführung: Kosten auch in einem Wegverlegungsfall abziehbar?
2. Klage auf Auszahlung der Energiepreispauschale: Arbeitgeber ist der falsche Beklagte

## Steuerrecht Privatvermögen

1. Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei Freiwilligendienst zwischen mehreren Ausbildungsabschnitten
2. Einspruch per E-Mail: Wer muss den Zugang nachweisen?
3. Kosten für Privatschule sind keine Krankheitskosten

## Steuerrecht Unternehmer

1. Ankauf notleidender Darlehensforderungen: Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung
2. Corona-Überbrückungshilfen sind steuerpflichtig
3. Gewinnaufschlag für die Auflösung einer 6b-Rücklage ist verfassungskonform
4. Mitgliedsbeiträge eines Fitnessstudios: Wie erfolgt die Besteuerung während der Corona-Pandemie?
5. Wie sind Aufwendungen für einen Zinsswap gewerbesteuerrechtlich zu qualifizieren?



## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Pensionszusage: Sanierungsbedingte vorzeitige Ablösung

**Eine Kapitalabfindung einer gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bestehenden Pensionszusage stellt bei betrieblicher Veranlassung keine vGA dar, wenn eine im Voraus getroffene klare und zivilrechtlich wirksame Vereinbarung vorliegt. Eine betriebliche Veranlassung kann bei einer Kapitalabfindung gegen Wegfall des Pensionsanspruchs mit dem Ziel der Sanierung angenommen werden.**

#### Hintergrund

Die verheirateten Kläger waren gemeinsam Gesellschafter (Kläger 90 % und Klägerin 10 %) einer GmbH. Der Kläger war zudem seit Juni 2001 als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH bestellt.

Im Jahr 2002 sagte die Gesellschaft dem Kläger eine Pension zu. Diese sollte dem Kläger bei Vollendung des 65. Lebensjahrs und Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis zustehen. Gleichzeitig wurde eine Berufsunfähigkeitsrente sowie für das Ableben des Klägers zugunsten der Klägerin eine Witwenrente zugesagt. Eine vorzeitige Inanspruchnahme der Pension war nur für den Fall vereinbart, dass der Kläger das 60. Lebensjahr vollendet hat und die Zusage im Zeitpunkt der Inanspruchnahme mindestens 10 Jahre bestanden hat.

Die GmbH behielt sich vor, die Zusage zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass ihr eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistung nicht mehr zugemutet werden kann.

Die GmbH hatte im Hinblick auf die Zusage eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen. Ab dem Jahr 2009 gingen die Umsätze der Gesellschaft auch aufgrund einer ernsthaften Erkrankung des Klägers erheblich zurück. Ab 2011 wurde dem Kläger das Geschäftsführergehalt gekürzt. Gleichzeitig entfiel ab 2011 das Weihnachtsgeld. In den Jahren 2011 und 2012 erzielte die GmbH Verluste. Im Übrigen war die eingeräumte Kreditlinie auf dem betrieblichen Bankkonto im Jahr 2012 erheblich überschritten.

Bei der Gesellschafterversammlung im Jahre 2012 wurde beschlossen, dass die Pensionszusage zugunsten des Klägers zum 1.12.2012 aufgehoben und mit dem Kläger eine Abfindungsvereinbarung getroffen werden sollte. Gleichzeitig wurde die bestehende Rückdeckungsversicherung aufgehoben.

Danach leistete die GmbH im Dezember 2012 im Hinblick auf die Auflösung der Pensionsvereinbarung eine Zahlung von 66.000 EUR (der verdiente Teil der Anwartschaft belief sich auf 77.000 EUR). Der Kläger gewährte der GmbH im Gegenzug ein Darlehen von 13.000 EUR. In der Lohnabrechnung für Dezember 2012 wurde hinsichtlich der Abfindung ein Arbeitslohn von 77.000 EUR erfasst.

In ihrer Gewinnermittlung buchte die GmbH die bis dahin bilanzierte Pensionsrückstellung sowie die Forderung aus der Rückdeckungsversicherung erfolgswirksam aus und berücksichtigte körperschaftsteuerrechtlich eine verdeckte Einlage von 11.000 EUR. Eine Lohnsteuer-Außenprüfung des Finanzamts führte zu diesem Themenkreis zu keinen Feststellungen.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Klägers wurde der Arbeitslohn aus der Abfindung erklärungsgemäß i. H. v. 77.000 EUR erfasst. Ab April 2013 wurde das Geschäftsführer-Gehalt des Klägers von



bisher 3.900 EUR auf 2.600 EUR reduziert. Im Jahr 2013 erhöhte sich der Umsatz der GmbH und verringerte sich in den folgenden Jahren nur geringfügig.

Im Jahre 2017 führte das Finanzamt bei der GmbH eine Betriebsprüfung durch, in welcher auch die Abfindung der Pensionsanwartschaft Gegenstand der Prüfung war. Im Rahmen der Prüfung wurden zur wirtschaftlichen Situation der GmbH noch folgende Erkenntnisse vorgetragen: Die Umsatzrückgänge in den Jahren 2010 und 2011 hätten zu hohen Verlusten und zur Insolvenz der GmbH geführt, wenn der Kläger keine unternehmerischen Entscheidungen getroffen hätte. Zum einen wäre die GmbH zahlungsunfähig gewesen. Jedenfalls habe Zahlungsunfähigkeit gedroht.

Das Konto der GmbH habe einen Betrag ausgewiesen, der unterhalb der vereinbarten Kreditlinie gewesen sei. Die Zahlung der Beiträge zur Rückdeckungsversicherung wäre nicht mehr möglich gewesen. Zum anderen hätte aufgrund der hohen Inanspruchnahme des Bankkontos, fehlender stiller Reserven und der Pensionsrückstellung (handelsbilanzieller Wert: 112.000 EUR) eine Überschuldung zum 30.11./30.12.2012 vorgelegen. Somit habe der Kläger im Dezember 2012 handeln müssen, um die drohende Insolvenz zu verhindern.

Es seien diverse – rückblickend betrachtet – richtige, unternehmerische Entscheidungen zur Vermeidung der Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung getroffen worden. Die GmbH sei saniert worden. Ihr betriebliches Konto habe ein Guthaben ausgewiesen und das Gesellschafterdarlehen sei zurückgezahlt worden. Die vor den Maßnahmen drohenden Insolvenztatbestände hätten nicht mehr vorgelegen. Ein durch die Insolvenz bedrohter Handelsvertreterausgleichsanspruch sei gerettet worden.

Die Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die ursprüngliche Pensionszusage keine Abfindungsregelung vorsieht. Der Abfindungsplan sehe lediglich eine Zahlung i. H. v. 66.000 EUR vor, enthalte aber keine weiteren Berechnungsanweisungen. Der steuerlichen Behandlung werde seitens der GmbH der Teilwert nach § 6a EStG (Steuerbilanzansatz) zugrunde gelegt. Unter Fremdvergleichsgesichtspunkten sei vom Barwert auszugehen. Vor diesem Hintergrund sei von einer gesellschaftlichen Veranlassung der Abfindung auszugehen.

Als Übertragungswert seien 90.000 EUR anzusetzen. Hiervon sei allerdings nur der werthaltige Teil – 77.000 EUR – der Besteuerung zu unterwerfen. Dieser Betrag sei wiederum in die Auszahlung (66.000 EUR) und die verdeckte Einlage (11.000 EUR) aufzuteilen.

Im Ergebnis seien auf Ebene des Klägers eine vGA von 66.000 EUR und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 77.000 EUR in Höhe des fiktiven Zuflusses des werthaltigen Teils der Anwartschaft zu berücksichtigen.

In der Folge der Betriebsprüfung erteilte das Betriebsstättenfinanzamt einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2012. Überdies erteilte das Wohnsitzfinanzamt des Klägers gem. § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2012 gegenüber den Klägern. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigte das Finanzamt weiterhin bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit einen Bruttoarbeitslohn von 66.000 EUR und zusätzlich Kapitalerträge von 66.500 EUR, die die im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellte vGA i. H. v. 66.000 EUR enthielten.

Hiergegen haben die Kläger Klage erhoben.

## Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das FG kam zum Ergebnis, dass die an den Kläger erfolgte Abfindungszahlung keine vGA darstellt, da sie betrieblich veranlasst war. Zunächst führt das FG aus, dass im Streitfall eine klare im Voraus getroffene, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarung vorliegt.

Ein Fall einer "ad hoc"-Vereinbarung zur Kapitalabfindung der Pensionszusage kurz vor der beabsichtigten Abfindung der Pensionszusage aufgrund eines Nachtrags liegt nach der Überzeugung des Gerichts im Streitfall nicht vor. Vorliegend war nämlich die Aufhebung der Pensionszusage zunächst Gegenstand einer



Gesellschafterversammlung der GmbH. Nachfolgend und auf dieser Grundlage vereinbarten der Kläger und die GmbH einen Plan zur Abfindung der Pensionszusage.

Diese hinsichtlich der jeweiligen Hauptleistungen klare Vereinbarung wurde dann umgesetzt: Die GmbH löste die Rückdeckungsversicherungen auf und leitete die aufgrund dessen von der Versicherung geleistete Zahlung als Abfindung an den Kläger weiter. Im Übrigen erfolgt die Abfindungsleistung nicht ohne Gegenleistung. Der Kläger erhielt diese Zahlung im Gegenzug für den Wegfall seines Pensionsanspruchs.

Im Ergebnis handelt es sich also um ein entgeltliches Austauschgeschäft. Aufgrund dessen erhielt der Kläger für den Wegfall der zu seinen Gunsten bestehenden Pensionszusage lediglich den Betrag, den die GmbH zuvor aufgrund der aufgelösten Rückdeckungsversicherungen erhalten hatte. Dieser Betrag von 66.000 EUR lag unter dem zum 31.12.2012 ermittelten, verdienten Anteil der Pensionsanwartschaft i. H. v. 77.000 EUR.

Die Vereinbarung zur Kapitalabfindung hält nach Überzeugung des Gerichts auch dem sog. doppelten Fremdvergleich stand. Die "Entsorgung" der Pensionszusage diente dazu, die drohende Insolvenzreife und wirtschaftliche Krise der GmbH zu beseitigen.

Andererseits hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer dem Abfindungsplan auch zu diesem Zeitpunkt zugestimmt. Angesichts der (drohenden) Zahlungsunfähigkeit der GmbH und der bereits bestehenden ernsthaften wirtschaftlichen Krise hätte kein fremder Dritter als ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer der GmbH den weiteren wirtschaftlichen Verlauf und ggf. das rechtssichere Eintreten einer insolvenzrechtlichen Überschuldung abgewartet.

Auch aus Sicht des Klägers hätte ein fremder Dritter dem Abfindungsanspruch zugestimmt. Unabhängig von der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft hätten nach der Überzeugung des Gerichts auch ein nicht an einer Gesellschaft beteiligter, ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer ein Interesse daran, sich Ansprüche auf Altersversorgung frühzeitig auszahlen zu lassen. Eine solche Abfindung dient im Übrigen auch der Verhinderung des Verlusts des Arbeitsplatzes.



## Kapitalanlage und Versicherung

### 1. Auch für einen luxemburgischen Spezialimmobilienfonds kann die persönliche Steuerbefreiung nach InvStG 2004 gelten

**Der Ausschluss eines luxemburgischen Spezialimmobilienfonds von der persönlichen Steuerbefreiung des § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Die Steuerbefreiung ist bei einer Veranlagung mittels geltungserhaltender Reduktion des nationalen Rechts zu gewähren.**

#### Hintergrund

Der Kläger ist ein nach luxemburgischem Recht errichteter Fonds für gemeinsame Anlagen (fonds commun de placement – FCP) in der Ausgestaltung eines spezialisierten Anlagefonds (fonds d'investissement spécialisé – SIF), der im Jahr 2008 aufgelegt worden ist und der Investmentaufsicht in Luxemburg (Commission de Surveillance du Secteur Financier – CSSF) unterliegt. Der Fonds hat – ebenso wie 2 institutionelle Anleger – weder Sitz noch Geschäftsleitung in Deutschland.

Bei einem SIF-FCP handelt es sich um eine von der CSSF genehmigte ungeteilte Gesamtheit von Vermögensgegenständen, die nach dem Grundsatz der Risikostreuung strukturiert ist und von einer Verwaltungsgesellschaft für Rechnung der Gemeinschaft der Anleger verwaltet wird. Die Haftung der Anleger ist auf ihre Einlage beschränkt und die Rechte der Anleger werden in ihren Anteilen verkörpert. Ein SIF-FCP hat keine eigene Rechtspersönlichkeit und wird in Luxemburg grundsätzlich nicht besteuert, wobei Ausschüttungen in Luxemburg keiner Quellensteuer unterliegen und bei nichtansässigen Empfängern nicht besteuert werden.

Der Kläger wurde ohne Börsennotierung als geschlossener Immobilienfonds zunächst für 10 Jahre (mit Verlängerungsoption um 1 Jahr) errichtet. Bei Beendigung werden alle Immobilieninvestitionen, die nicht bereits verwertet wurden, liquidiert und die Verkaufserlöse an die Anleger ausgeschüttet. Der Verwaltungsgesellschaft ist es untersagt, das Portfolio insgesamt oder teilweise in Form einer Sachausschüttung auszuschütten. Vor Ablauf der Vertragslaufzeit des Klägers ist ein Rücknahmeverlangen der Anleger unzulässig. Die Verwaltungsgesellschaft darf Barerlöse nach ihrem Ermessen entweder ausschütten oder im Hinblick auf die Rücknahme der Anteile während der Laufzeit des Klägers oder bei Abwicklung des Klägers thesaurieren.

Verwaltet wird der Fonds durch eine Managementgesellschaft. Hierbei handelt es sich um eine nach luxemburgischem Recht gegründete und im Luxemburger Handels- und Gesellschaftsregister eingetragene GmbH mit Sitz in Luxemburg, der die Genehmigung durch die CSSF erteilt wurde. Zweck der Managementgesellschaft ist die Einrichtung, Verwaltung und Leitung des Fonds.

Die Managementgesellschaft erwarb mit Verträgen vom 31.3.2008 bzw. 1.4.2008 im eigenen Namen, jedoch handelnd als Verwaltungsgesellschaft für Rechnung des Klägers, ein Immobilienportfolio (1.241 in Deutschland belegene Immobilien aus dem Vermögen der A AG, die nach dem Erwerb vermietet und später teilweise verkauft wurden). Besitz, Nutzen und Lasten der Objekte gingen im Jahr 2008 über. Aus der Vermietung (sowie der Veräußerung einzelner) der vorgenannten Immobilien erzielte der Kläger in den Jahren 2008 bis 2010 Einkünfte. Im



Herbst 2010 tätigte der Kläger die ersten Ausschüttungen. In den nicht den Streitzeitraum betreffenden Folgejahren erfolgten weitere Ausschüttungen.

Im Juli 2013 reichte der Kläger Steuererklärungen für die Streitjahre nach Maßgabe beschränkter Körperschaftsteuerpflicht ein. Zugleich bestritt er, körperschaftsteuerpflichtig zu sein. Das Finanzamt ging dagegen von einer beschränkten Körperschaftsteuerpflicht aus und setzte Körperschaftsteuer (im Streitjahr 2019 allerdings mit 0 EUR) fest.

Das FG teilte in seinem klageabweisenden Urteil die Rechtsauffassung des Finanzamts im Wesentlichen.

## Entscheidung

Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils sowie zur Klagestattgabe. Dem Kläger ist aus unionsrechtlichen Gründen die Steuerbefreiung nach § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG (in der Fassung der Streitjahre) zu gewähren.

Nach den Maßstäben des innerstaatlichen Rechts unterliegt der Kläger als ausländisches sonstiges Zweckvermögen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

Es ist in der Literatur umstritten, ob die Regelung in § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004, wonach das inländische Sondervermögen als Zweckvermögen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG gilt, konstitutiv die Körperschaftsteuerrechtssubjektivität eines Fonds begründet oder ob dieser Bestimmung lediglich deklaratorische Bedeutung zukommt. Der Senat schließt sich der letztgenannten Auffassung an.

Der Kläger als luxemburgischer FCP entspricht von seinem Typus her einem inländischen Investmentfonds und ist daher als sonstiges Zweckvermögen mit seinen inländischen Einkünften gem. § 2 Nr. 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Denn nach den tatsächlichen Feststellungen des FG handelt es sich bei dem Kläger um eine ungeteilte Gesamtheit von Vermögensgegenständen, die nach dem Grundsatz der Risikostreuung strukturiert ist und von einer Verwaltungsgesellschaft für Rechnung der Anleger verwaltet wird.

Eine Verfügungsberechtigung über die Gegenstände des Sondervermögens steht den Anlegern nicht zu. Diese sind durch einen Anteilsschein beteiligt und grundsätzlich besteht nach luxemburgischem Recht auch die Möglichkeit der Anteilsrückgabe. Dass dieses Recht im Streitfall für 10 Jahre ausgeschlossen war, ändert zum einen nichts an der grundsätzlichen typologischen Vergleichbarkeit des SIF-FCP mit einem deutschen Spezialfonds, führt zum anderen aber, wie vom FG zutreffend erkannt, zur Einordnung des Klägers als sonstiges Zweckvermögen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

Der Große Senat des BFH sieht in § 3 Abs. 1 KStG nur einen Auffangtatbestand für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen, zu denen auch die sonstigen nicht rechtsfähigen Zweckvermögen gehören. Bereits diese Einordnung des § 3 Abs. 1 KStG als subsidiäre Vorschrift spricht dagegen, einem Gebilde, dessen Körperschaftsteuerpflicht sich bereits aus der unmittelbaren Anwendung des § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 2 Nr. 1 KStG ergibt, aufgrund des § 3 Abs. 1 KStG als nicht körperschaftsteuerpflichtig anzusehen.

Die Voraussetzungen für die Anwendung der in § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 enthaltenen Steuerbefreiung zugunsten des Klägers sind nach dem Wortlaut der Vorschrift zwar nicht erfüllt. Denn danach ist nur das in Satz 1 der genannten Regelung angesprochene inländische Sondervermögen von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit.

Allerdings hat der für die Auslegung des Unionsrechts zuständige EuGH entschieden, dass Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – AEUV – dahin auszulegen ist, dass er den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen gebietsfremde Spezialimmobilienfonds für Immobilien-einkünfte, die sie auf dem Staatsgebiet dieses Mitgliedstaats beziehen,



teilweise körperschaftsteuerpflichtig sind, gebietsansässige Spezialimmobilienfonds hingegen von dieser Steuer befreit sind.

Damit ist dem Kläger aus unionsrechtlichen Gründen die Steuerbefreiung des § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 einzuräumen. Entgegen der Auffassung des BMF kann die Gewährung der Steuerbefreiung nicht von der Voraussetzung abhängig gemacht werden, dass es zu einer mit inländischen Strukturen vergleichbaren Anlegerbesteuerung kommt.

## 2. Halterhaftung bei Fahrzeugbrand

**Reicht bei einem Fahrzeugbrand mit ungeklärter Ursache für die Haftungsfrage der Umstand aus, dass die Betriebsstoffe oder Materialien eines Pkw leicht brennen? Mit dieser Frage hat sich der BGH beschäftigt.**

### Hintergrund

Der Sohn des Klägers stellte sein Auto innerorts an einer Straße mit leichtem Gefälle ab. Oberhalb dieses Fahrzeugs wurde ein Renault geparkt. In der Nacht gerieten beide Fahrzeuge in Brand. Das Auto des Klägers wurde komplett zerstört.

Das OLG hatte festgestellt, dass der Brand von dem Renault auf das Fahrzeug des Klägers übergriffen hatte, weil brennendes Benzin aus dem Renault ausgelaufen war, die Straße herunterfloss und das Fahrzeug des Klägers entzündete.

Das OLG hatte entschieden, dass der Kläger Anspruch auf Schadensersatz nach § 7 Abs. 1 StVG i. V. m. § 115 Abs. 1 Nr. 1 VVG zustehe. Die Beklagte müsse an den Kläger knapp 6.300 EUR nebst Zinsen zahlen.

Sinn und Zweck des § 7 Abs. 1 StVG gebiete eine weite Auslegung. Es reiche deshalb aus, wenn sich ein Schaden in einem nahen örtlichen und zeitlichen Zusammenhang mit einem bestimmten Betriebsvorgang oder einer bestimmten Betriebseinrichtung eines Kraftfahrzeugs ereignet habe. Ein Geschädigter müsse nicht beweisen, welche Betriebseinrichtung oder auf welche Weise diese den Brand an dem gegnerischen Fahrzeug verursacht habe.

### Entscheidung

Das sah der BGH anders.

Für die Zurechnung der Betriebsgefahr komme es maßgeblich darauf an, dass die Schadensursache in einem nahen örtlichen und zeitlichen Zusammenhang mit einem bestimmten Betriebsvorgang oder einer bestimmten Betriebseinrichtung eines Kraftfahrzeugs stehe.

Bei einem Fahrzeugbrand reiche allein der Umstand, dass Kraftfahrzeuge wegen der mitgeführten Betriebsstoffe oder der verwendeten Materialien leicht brennen, nicht aus, um eine Haftung nach § 7 Abs. 1 StVG zu begründen.

Es müsse hinzukommen, dass der Brand als solcher in irgendeinem ursächlichen Zusammenhang mit einem bestimmten Betriebsvorgang oder einer bestimmten Betriebseinrichtung des Kfz stehe.

Das OLG hatte es als ausreichend angesehen, dass die Brandursache des Renault als ungeklärt galt und eine vorsätzliche Brandstiftung nicht ausgeschlossen werden konnte. Das Gericht habe die Beweislast des Klägers



rechtsfehlerhaft verkannt, so der BGH. Denn im Rahmen des § 7 Abs. 1 StVG trage der Anspruchssteller – wie auch sonst bei einem haftungsbegründenden Geschehen – grundsätzlich die Beweislast.

Die Feststellungen des OLG rechtfertigten die Anwendung eines Anscheinsbeweises, dass eine Betriebseinrichtung des Renault den Brand ausgelöst habe, nicht. Das Urteil sei daher aufzuheben.





## Private Immobilienbesitzer

### 1. Darf sich eine Katze auch im Treppenhaus eines Mietshauses aufhalten?

**Das Streunenlassen von Katzen im Treppenhaus stellt jedenfalls dann eine vertragswidrige Nutzung der Mietsache dar, wenn diese dort urinieren. Darüber hinaus ist von einer vertragswidrigen Nutzung dann auszugehen, wenn der Vermieter dies verbietet.**

#### Hintergrund

Ein Mieter wohnte im Erdgeschoss eines Mehrfamilienhauses. Er ließ seine Katzen im Treppenhaus und im Hof frei herumlaufen. Die gelangten dorthin, weil er seine Wohnungstüre ständig geöffnet hatte. Dabei urinieren die Katzen mindestens alle 2 Tage vor der Tür einer Nachbarin. Nachdem der Vermieter ihn u. a. deshalb fristlos gekündigt und auf Räumung verklagt hatte, war der Mieter hiermit nicht einverstanden. Er bestritt die Vorwürfe. Ferner verwies er darauf, dass der Vermieter ihm das Halten der Katzen erlaubt habe.

#### Entscheidung

Das Amtsgericht gab der Klage des Vermieters statt. Aufgrund einiger Zeugenaussagen stand für das Gericht fest, dass die Vorwürfe des Vermieters der Wahrheit entsprachen.

Aufgrund seines Verhaltens und der damit verbundenen schuldhaften Pflichtverletzung hatte der Mieter den Hausfrieden nachhaltig gestört, worin ein hinreichender Grund für eine fristlose Kündigung gem. § 543 Abs. 1 BGB i. V. m. § 569 Abs. 2 BGB liegt. Das ergab sich vorrangig daraus, dass das Urinieren durch die Katzen nicht nur unansehnlich und unhygienisch war, sondern zudem eine erhebliche Geruchsbelästigung darstellte. Ferner drohte auch eine Schädigung der Bausubstanz durch den eindringenden Urin.

Hierin liegt nach Auffassung des Gerichts auch dann eine vertragswidrige Nutzung der Mietsache, wenn der Vermieter das Halten von Katzen erlaubt hat. Insofern ließ das Gericht diese Frage da-hinstehen.

Schließlich führte das Gericht an, dass hier eine Abmahnung ausnahmsweise entbehrlich gewesen ist, weil aufgrund des renitenten Verhaltens des Mieters die Vertrauensgrundlage zerstört war.



## 2. Gartengrundstück: Wann der Verkauf steuerpflichtig ist und wann nicht

**Private Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken liegen vor, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt – es sei denn, das Grundstück wurde für einen bestimmten Zeitraum zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Ein Zusammenhang eines geteilten Grundstücks mit dem eigengenutzten Wohnheim liegt nicht mehr vor, wenn die Teilung zwecks Veräußerung erfolgt.**

### Hintergrund

Die Kläger sind verheiratet und wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Die Kläger erwarben 2014 zu je ½ ein Grundstück (3.863 qm).

Der Einzug in das Eigenheim erfolgte in 2015 nach Sanierung.

Infolge der sich nachträglich herausgestellten Bebaubarkeit des großen Grundstücks wurde dieses geteilt.

Ein Grundstücksteil von 1.000 qm wurde nach der Teilung in 2019 veräußert. Zuvor wurden Abriss- und Abholzungsmaßnahmen durchgeführt. Bis zum Verkauf wurde das geteilte Grundstück offen-bar weiter als Gartengrundstück genutzt.

Das Finanzamt ging in Bezug auf den veräußerten Grundstücksteil von einem privaten Veräußerungsgeschäft aus und versteuerte rd. 66.000 EUR.

Auch das FG ging von einem privaten Veräußerungsgeschäft aus. Ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem weiter bewohnten Objekt liege nach Abtrennung und anschließender Ver-äußerung nicht mehr vor.

### Entscheidung

Die Revision gegen die Entscheidung des FG ist unbegründet und wurde vom BFH zurückgewiesen. Der BFH stellte zunächst heraus, dass die Anschaffung und die Veräußerung innerhalb der 10-Jahresfrist stattgefunden habe und demnach ein privates Veräußerungsgeschäft vorliege.

Zwischen dem veräußerten und dem angeschafften Wirtschaftsgut muss eine wirtschaftliche Identität (Nämlichkeit) vorliegen. Hiervon geht der BFH aus, wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut nach Teilung nur zum Teil veräußert wird (wirtschaftliche Teilidentität). Auch im Entscheidungsfall erbrachte Abriss- und Abholzungsmaßnahmen auf dem abgeteilten Grundstück änderten an dem Vorliegen einer Teilidentität nichts.

Das private Veräußerungsgeschäft wird nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen. Durch die Grundstücksteilung entfiel der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang des neuen Grundstücksteils zu dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude nebst dazugehörigem Grund und Boden.

Mit der Teilung entstanden aus dem bis dahin einheitlichen Wirtschaftsgut Grund und Boden zwei neue Wirtschaftsgüter (Grundstücke), deren "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" jeweils getrennt zu betrachten ist.

Das abgetrennte Grundstück kann nach Auffassung des BFH zwar trotz Teilung noch in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten bebauten anderen Grundstück stehen. Im Entscheidungsfall hat der BFH diesen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang aber abgelehnt.



Die Abtrennung der Teilfläche erfolgte zwecks Veräußerung und Bebauung durch den Erwerber. Die Abtrennung und die dokumentierte Veräußerungsabsicht überlagern den Zusammenhang mit dem eigengenutzten Gebäude und dessen Grundstück. Von einer Eigennutzung des später veräußerten Grundstücksteils ging der BFH zudem nicht aus, selbst wenn die Kläger dieses Flurstück bis zur Veräußerung als Garten genutzt haben sollten.

Unter welchen anderen Voraussetzungen ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem eigengenutzten Gebäude nebst dessen Grundstück bejaht werden kann, ließ der BFH ausdrücklich offen.

### **3. Privates Veräußerungsgeschäft: Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Überlassung an (Schwieger-) Mutter**

**Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt nicht vor, wenn einer anderen Person als dem kindergeldberechtigten Kind die Wohnung unentgeltlich überlassen wird. Eine steuerpflichtige Grundstücksveräußerung liegt daher vor, wenn eine Wohnung der (Schwieger-)Mutter zur Nutzung überlassen wird.**

#### **Hintergrund**

Die Kläger sind verheiratet und wurden im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Die Kläger erwarben 2009 zu je ½ eine Eigentumswohnung.

Diese Eigentumswohnung wurde bis zu ihrem Tod am 24.12.2016 an die Mutter der Klägerin unentgeltlich zur Nutzung überlassen.

Unterhaltsleistungen nach § 33a EStG machten die Kläger für die unentgeltliche Nutzungsüberlassung nicht geltend.

Nach dem Tod der (Schwieger-) Mutter wurde die Eigentumswohnung in 2017 mit Gewinn verkauft.

Die Kläger gingen von einer ausschließlichen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aus. Demgegenüber erfasste das Finanzamt bei dem Kläger und der Klägerin einen Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft i. H. v. jeweils rd. 16.300 EUR.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Es liegt nach Auffassung des FG keine Nutzung der Kläger zu eigenen Wohnzwecken vor.

#### **Entscheidung**

Auch der BFH geht von einem privaten Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aus.

Eine Besteuerungsbefreiung ergibt sich nicht, weil die Kläger die besagte Wohnung nicht selbst zu eigenen Wohnzwecken genutzt haben. Allein eine Wohnsitzmeldung unter der Immobilienadresse reicht für ein Bewohnen nicht aus, wenn man sich allenfalls für Besuchsfahrten gelegentlich dort aufhält und die Wohnung ansonsten von einem Dritten zu Wohnzwecken genutzt wird.

Grundsätzlich liegt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor, wenn die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlassen wird, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen.



Ausnahmsweise wird eine Eigennutzung bejaht, wenn ein Teil der Wohnung oder die Wohnung insgesamt einem einkommensteuerlich nach § 32 EStG zu berücksichtigenden Kind unentgeltlich zur teilweisen oder alleinigen Nutzung überlassen wird.

Eine Ausweitung dieser Sonderregelung auf eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung an eine nicht kindergeldberechtigende Person – wie hier der (Schwieger-)Mutter – lehnt der BFH ab.

Bei kindergeldberechtigenden Kindern werde bei typisierender Betrachtung von einer Unterhaltspflicht und vom Anfall von entsprechenden Aufwendungen ausgegangen.

Demgegenüber wurde im Entscheidungsfall keine Unterhaltspflicht der Klägerin gegenüber ihrer Mutter festgestellt. Auch habe der Kläger gegenüber der Schwiegermutter mangels Verwandtschaftsverhältnisses keine Unterhaltspflicht zu erfüllen.

#### 4. Vereinbarung von Anwaltshonorar durch WEG-Verwaltung zulässig?

**Die Eigentümerversammlung kann der Verwalterin durch Beschluss nicht wirksam die Entscheidungskompetenz zum Abschluss einer Honorarvereinbarung mit einem Anwalt für Beschlussklagen auf der Passivseite übertragen.**

##### Hintergrund

Der in einer Wohnungseigentümerversammlung gefasste Beschluss hatte den Inhalt, dass die Verwalterin "zur Führung von Beschlussklagen auf der Passivseite (Auswahl eines Rechtsanwalts, Abschluss einer Honorarvereinbarung, Abstimmung der Strategie sowie zur Entscheidung über Rechtsmittel)" befugt sei.

Die auf Ungültigkeit dieses Beschlusses klagende Wohnungseigentümerin hatte in der Berufungsinstanz ihre Klage auf die Feststellung der Ungültigkeit des angefochtenen Beschlusses im Hinblick auf die Ermächtigung der Verwalterin zum Abschluss von Honorarvereinbarungen mit einem Anwalt im Rahmen von Beschlussklagen beschränkt.

##### Entscheidung

Diesem Antrag gab das LG im Berufungsverfahren statt. Der betreffende Beschluss, mit dem der Verwalterin die Entscheidungskompetenz zum Abschluss einer Honorarvereinbarung mit einem Anwalt für die Vertretung bei Beschlussklagen auf der Passivseite übertragen wurde, entspreche nicht den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Verwaltung.

Das LG vertrat die Auffassung, dass bei Vergütungsvereinbarungen mit einem Anwalt zumindest die Bestimmung der Person des Anwalts in der Kompetenz der Eigentümerversammlung verbleiben müsse. Eine Vergütungsvereinbarung mit einem Anwalt könne zu einer erheblichen Kostenvermehrung eines Verfahrens führen. Neben einer Erhöhung der Vergütung im Vergleich zur gesetzlichen Gebühr – z. B. durch die Vereinbarung eines Zeithonorars – könne eine solche Vereinbarung u. a. die Konsequenz haben, dass auch im Fall ihres Obsiegens die Eigentümergemeinschaft die ihr entstandenen Kosten nicht vollständig von der Gegenseite erstattet erhält.



Das LG sah auch keinen praktischen Bedarf für den Abschluss von Vergütungsvereinbarungen in WEG-Sachen. In diesen Angelegenheiten seien auch die meisten Fachanwälte bereit, nach dem RVG abzurechnen. Der Abschluss einer Honorarvereinbarung sei daher nur dann sachlich zu rechtfertigen, wenn im konkreten Fall besondere Gründe für eine solche Vereinbarung vorlägen. Diese könnten z. B. in einer besonderen fachlichen Qualifikation des betreffenden Anwalts, in einem besonderen Vertrauensverhältnis der WEG zu diesem Anwalt oder in einer bereits erfolgten Vorbe-auftragung des Anwalts in einer mit dem Verfahren zusammenhängenden Angelegenheit liegen.

Die Berücksichtigung solcher besonderen Gründe für eine Honorarvereinbarung mit einem speziellen Anwalt fällt nach der Entscheidung des LG grundsätzlich in die Entscheidungskompetenz der Eigentümerversammlung. Es liege allein in deren Ermessen, einen bestimmten Anwalt in einer solchen Angelegenheit, ggf. unter Abschluss einer Honorarvereinbarung, zu beauftragen. Deshalb müsse der von der Eigentümergemeinschaft ausgewählte Anwalt in einem Beschluss, der die Verwalterin zum Abschluss einer Honorarvereinbarung ermächtigt, genannt werden oder zumindest daraus erkennbar sein, welche Anwaltskanzlei beauftragt werden soll.

Im Ergebnis besteht nach Auffassung des LG zwischen den Gründen zum Abschluss einer Vergütungsvereinbarung und der Person des beauftragten Anwalts ein unauflöslicher Zusammenhang. Deshalb könne die Entscheidung über den Abschluss einer Honorarvereinbarung ohne inhaltliche und/oder personelle Vorgaben nicht auf einen Verwalter delegiert werden. Da diese Voraussetzungen hier nicht gegeben waren, hat das Gericht den entsprechenden Beschluss für ungültig erklärt.

## Steuerrecht Arbeitnehmer

### 1. Doppelte Haushaltsführung: Kosten auch in einem Wegverlegungsfall abziehbar?

**Eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung kann auch dann vorliegen, wenn der bisherige Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort weg-verlegt und in der beibehaltenen Wohnung ein Zweithaushalt begründet wird.**

#### Hintergrund

Die Kläger sind beide Arbeitnehmer und hatten bis zum Streitjahr 2016 ihren Lebensmittelpunkt in Y. In der Steuererklärung für das Jahr 2016 gaben sie an, dass sie den "Hauptausstand" und damit den Lebensmittelpunkt im Jahr 2016 nach H verlegt hätten. Die Klägerin habe jedoch die Wohnung in Y als Zweitwohnung beibehalten und sei von dort – im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung – ihrer Berufstätigkeit nachgegangen.

Das Finanzamt hat jedoch die für die doppelte Haushaltsführung geltend gemachten Kosten nicht als Werbungskosten anerkannt, da sich nach der Gesamtwürdigung aller Umstände der Lebensmittelpunkt weiter in Y befunden habe. Die Kläger begehren im Klageverfahren weiter den Abzug der Kosten für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten.

#### Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen. Es hat zwar bestätigt, dass grundsätzlich eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung auch dann vorliegen könne, wenn ein Steuerpflichtiger seinen bisherigen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlege und daraufhin in der dort beibehaltenen Wohnung einen Zweithaushalt begründet, um von dort seiner bisherigen Beschäftigung nachzugehen.

Nach Würdigung des umfangreichen Sachvortrags hat das FG jedoch entschieden, dass sich der Lebensmittelpunkt der Kläger weiter in Y befunden habe, weil sich die Kläger im Wesentlichen an dem Haupthausstand in Y aufgehalten hätten. Außerdem sei davon auszugehen, dass sich bei einem verheirateten Arbeitnehmer der Lebensmittelpunkt grundsätzlich an dem Ort befinde, an dem auch der Ehegatte wohne.

Im Streitfall sei es für die Annahme des Lebensmittelpunktes in H nicht ausreichend, wenn die Klägerin nicht am örtlichen Gemeindeleben teilgenommen, dort keine Tageszeitung bezogen hätte und auch nicht ersichtlich sei, welche sozialen Kontakte sie und ihre Kinder an dem betreffenden Ort oder dessen Umgebung hatten.





## 2. Klage auf Auszahlung der Energiepreispauschale: Arbeitgeber ist der falsche Beklagte

**Die sog. Energiepreispauschale wurde i. d. R. vom Arbeitgeber an Arbeitnehmer ausbezahlt. Trotzdem kann ein Arbeitnehmer seinen Arbeitgeber nicht auf Auszahlung der Energiepreis-pauschale verklagen, da der Arbeitgeber nicht Schuldner der Pauschale ist. Stattdessen muss der Anspruch gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden.**

### Hintergrund

Eine angestellte Verkäuferin erhielt von ihrem wirtschaftlich angeschlagenen Arbeitgeber in den Monaten bis zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens weder Arbeitsentgelt noch die Energiepreispauschale von 300 EUR ausgezahlt; der Arbeitgeber gab in dieser Zeit keine Lohnsteuer-Anmeldungen ab (Insolvenzgeldzeitraum). Nachdem der Frau gekündigt worden war, verklagte sie ihren Arbeitgeber u. a. auf Auszahlung der Energiepreispauschale.

### Entscheidung

Das FG entschied, dass der Arbeitgeber nicht Schuldner der Energiepreispauschale war und der Klage somit das Rechtsschutzinteresse fehlte. Arbeitgeber erfüllen durch die Auszahlung der Energiepreispauschale weder eine arbeitsvertragliche Leistungspflicht noch eine Zahlungspflicht, die ihnen als selbst zu erbringende Arbeitgeberleistung durch den Gesetzgeber auferlegt worden ist. Sie treten lediglich als Zahlstelle auf. Solange die Pauschale noch nicht ausgezahlt worden ist, muss der Arbeitnehmer sie gegenüber dem Finanzamt (durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung) geltend machen.

Gibt ein Arbeitgeber wie im vorliegenden Fall keine Lohnsteuer-Anmeldungen ab, erfolgt die Auszahlung der Energiepreispauschale zudem nicht durch den Arbeitgeber. Durch diese gesetzliche Regelung konkretisiert der Gesetzgeber die Funktion des Arbeitgebers als bloße Zahlstelle, denn dieser soll durch die Energiepreispauschale nicht selbst finanziell belastet werden. Vielmehr soll er den Betrag der Energiepreispauschale aus dem Gesamtbetrag der von ihm einzubehaltenden Lohnsteuer entnehmen, sodass er keine Beträge vorfinanzieren muss.

## Steuerrecht Privatvermögen

### 1. Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei Freiwilligendienst zwischen mehreren Ausbildungsabschnitten

**Eine aus mehreren Ausbildungsabschnitten bestehende einheitliche Erstausbildung liegt nur dann vor, wenn die einzelnen Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zueinander stehen. An einem engen zeitlichen Zusammenhang fehlt es, wenn das Kind zwischen zwei Abschnitten einen Freiwilligendienst absolviert, statt die Ausbildung sogleich fortzusetzen.**

#### Hintergrund

Die 1996 geborene A beendete mit Ablauf des Sommersemesters 2018 erfolgreich ihr Studium.

In der Zeit vom 1.10.2018 bis zum 31.5.2019 absolvierte sie ein freiwilliges soziales Jahr.

Vom 1.7. bis 30.9.2019 ging sie einer befristeten Aushilfstätigkeit als Werkstudentin nach, wobei eine wöchentliche Arbeitszeit von 25 Stunden vereinbart war.

Ab dem 1.10.2019 (Wintersemester 2019/2020) begann A den Master-Studiengang in dem Fachbereich, in dem sie zuvor das Bachelorstudium erfolgreich abgeschlossen hatte.

Der Zulassungsbescheid der Universität datiert vom 10.7.2019.

Bereits mit E-Mail vom Juli 2018 hatte der Kläger die Familienkasse über die aus damaliger Sicht zukünftigen beruflichen Pläne seiner Tochter unterrichtet.

Die Familienkasse hob die Kindergeldfestsetzung letztlich mit Wirkung ab Juli 2019 auf. Die Familienkasse sah insbesondere aufgrund des zwischenzeitlich abgeleisteten sozialen Jahres keinen engen Zusammenhang zwischen dem Bachelorstudium und dem angestrebten Masterstudium und beurteilte dieses als Zweitstudium. Die Aushilfstätigkeit als Werkstudentin von wöchentlich 25 Stunden während des Zeitraums Juli bis September 2019 wurde als kindergeldschädlich eingeordnet.

Das FG schloss sich der Auffassung der Familienkasse nicht an und gewährte für den strittigen Zeitraum Juli bis September 2019 Kindergeld. Der Masterstudiengang sei noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung. Der dazwischen absolvierte Freiwilligendienst ändere hieran nichts, auch weil bereits vor Abschluss des Bachelors die Aufnahme des Masters nachweislich beabsichtigt war. Der Freiwilligendienst sei dann integrierter Bestandteil des Ausbildungsplans.





## Entscheidung

Der BFH hat den Kindergeldanspruch abgelehnt.

Zwar kann das Kindergeld grundsätzlich selbst dann gewährt werden, wenn die Tochter in dem strittigen Zeitraum Juli bis September 2019 eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht fortsetzen kann. Der Master-Studiengang begann schließlich erst ab Oktober 2019.

Dem grundsätzlich möglichen Kindergeldanspruch steht aber im Entscheidungsfall die 25-stündige wöchentliche Erwerbstätigkeit im Rahmen einer Werkstudententätigkeit entgegen. Der Tätigkeitsumfang war relevant, weil das Kind seine erstmalige Ausbildung mit Abschluss des Bachelors abgeschlossen hatte.

Eine einheitliche Erstausbildung im Sinne des Kindergeldrechts liegt bei mehreren Ausbildungsabschnitten (mehraktige einheitliche Ausbildung) nur vor, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das vom Kind angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann. So ist es grundsätzlich möglich, dass die erstmalige Ausbildung im Kinder-geldrecht z. B. erst mit Abschluss des Masters vorliegt.

Für eine mehraktige einheitliche Ausbildung kommt es vor allem darauf an, ob die einzelnen Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z. B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinanderstehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden.

Von einem engen zeitlichen Zusammenhang geht die Rechtsprechung nur dann aus, wenn das Kind nach seinem ersten Ausbildungsabschnitt zum nächstmöglichen Zeitpunkt den nächsten Ausbildungsabschnitt aufnimmt.

Hiervon war im Entscheidungsfall nicht auszugehen, weil sich das Kind nach dem erfolgreich abgeschlossenen Bachelor-Studium aus persönlichen Gründen für einen Freiwilligendienst entschied. Allein die Entscheidung zur Aufnahme des Masterstudiums nach dem Freiwilligendienst, die vor Beendigung des Bachelors getroffen wurde, reicht nicht aus. Durch die tatsächliche Entscheidung für den Freiwilligendienst aus persönlichen Gründen wird der enge zeitliche Zusammenhang zwischen dem Bachelor- und dem Master-Studium unterbrochen und die Erstausbildung im Sinne des Kindergeldrechts ist mit Abschluss des Bachelors beendet.

Der kindergeldauslösende Freiwilligendienst selbst stellt keine Berufsausbildung i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG dar – entgegen der Auffassung des FG – und kann damit kein Bestandteil einer mehraktigen Ausbildung sein.





## 2. Einspruch per E-Mail: Wer muss den Zugang nachweisen?

**Ein Einspruch muss fristgerecht eingereicht werden. Dem Steuerpflichtigen obliegt dabei der Nachweis des Zugangs eines per Mail eingelegten Einspruchs.**

### Hintergrund

Am 8.8.2018 erließ das Finanzamt Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2017, in denen verschiedene Werbungskosten nicht anerkannt wurden.

Im Mai 2019 teilte das Finanzamt per E-Mail mit, dass zu diesen Bescheiden im Finanzamt kein Einspruch vorliege. Der steuerliche Vertreter des Klägers übersandte hierauf als E-Mail-Anhang am 31.5.2019 eine E-Mail vom 30.8.2018, mit der (fristgerecht) Einspruch eingelegt wurde. Die E-Mail-Adresse des Finanzamts war hierbei zutreffend verwendet worden.

Das Finanzamt teilte im Juni 2019 mit, dass dieser Einspruch aus dem August 2018 nicht eingegangen sei, der Einspruch sei damit erst im Mai 2019 erhoben worden. Der Einspruch sei deshalb verfristet. Der Kläger wandte sich hierbei gegen diese Entscheidung des Finanzamts. Er trug vor, dass ihm Fehler des Finanzamts nicht anzulasten seien. Hilfsweise beantragte er Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

### Entscheidung

Der Kläger hatte beim Finanzgericht Erfolg, allerdings "lediglich" mit Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Die Einspruchsfrist sah auch das Finanzgericht als überschritten an, da der Kläger den Zugang der E-Mail vom 30.8.2018 nicht nachgewiesen habe. Hierfür trage der Kläger die Beweislast. Bei einem Einspruch per E-Mail obliege es dem Versender der Mail, den Empfang nach-zuweisen, da er diese Art der Übermittlung des Einspruchs freiwillig gewählt hat. Allerdings sei dem Kläger Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, da die Voraussetzungen des § 110 AO erfüllt seien.

Der Kläger sei ohne sein Verschulden verhindert gewesen, eine gesetzliche Frist einzuhalten, auch sei die versäumte Handlung innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses nachgeholt worden. Ein Verschulden des Klägervertreters sei deshalb nicht gegeben, da die Mail vom 30.8.2018 an die richtige Adresse versandt worden sei und auch nicht als unzustellbar zurückgekommen sei. Zudem sei eine Kopie dieser E-Mail zutreffend zugestellt worden. Das Einholen einer Lesebestätigung sei nicht erforderlich, da es hierzu insbesondere von Seiten der Finanzverwaltung keine Vorgaben gebe.



### 3. Kosten für Privatschule sind keine Krankheitskosten

**Die Kosten für den Privatschulbesuch eines hochbegabten Kindes sind nicht als Krankheitskosten abziehbar, wenn der Schulbesuch nicht zum Zweck einer Heilbehandlung erfolgt.**

#### Hintergrund

Die Kläger sind Eltern eines Kindes, das an einer psychisch-somatischen Erkrankung litt. Ein daraufhin durchgeführter Intelligenztest ergab, dass das Kind explizit hochbegabt war. Ein Amtsarzt stellte fest, dass das Kind eine besondere Lernbegabung hatte und in der Regelschule keine entsprechende Förderung erhielt. Die schulische Unterforderung führe zu den behandlungsbedürftigen psychosomatischen Beschwerden.

Die Eltern nahmen Kontakt mit einem staatlich anerkannten privaten Internatsgymnasium auf. Der Amtsarzt befürwortete aus dringenden gesundheitlichen Gründen, das Kind dort beschulen zu lassen. Ab September 2018 besuchte das Kind schließlich diese Schule.

In ihrer Einkommensteuererklärung 2018 machten die Eltern die Kosten des Internatsgymnasiums i. H. v. 37.713 EUR als Krankheitskosten des Kindes im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen geltend; enthalten waren in den Kosten u. a. Schulgeld, Betreuungskosten, Aufnahmegebühren und Verpflegungs- und Übernachtungskosten. In der Einkommensteuererklärung 2019 machten die Eltern schließlich Kosten von 40.159 EUR geltend. Das Finanzamt erkannte die Kosten des Schulbesuchs nicht an und verwies darauf, dass es an der Zwangsläufigkeit fehle und keine Krankheit ersichtlich sei, die geheilt oder gelindert werden müsse.

#### Entscheidung

Das FG erkannte die Kosten des Schulbesuchs nicht als außergewöhnliche Belastungen an.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung können Kosten für Privatschulbesuche nur unter engen Voraussetzungen als unmittelbare Krankheitskosten angesehen werden. Erforderlich ist hierfür, dass der Schulbesuch zum Zwecke einer Heilbehandlung erfolgt und dort unter Aufsicht medizinisch geschulten Fachpersonals eine spezielle Heilbehandlung durchgeführt wird.

Dies war vorliegend nicht der Fall, denn eine Therapie hinsichtlich der Beschwerden des Kindes hatte an der Schule nicht stattgefunden. Kosten für einen Privatschulbesuch sind grundsätzlich nicht außergewöhnlich, auch wenn das Kind lernbehindert ist. Zwar hatte der Amtsarzt den Schulbesuch im vorliegenden Fall dringend empfohlen, hieraus ergab sich jedoch keine zwangsläufige medizinische Indikation des Schulbesuchs. Die Schule war (auch) im Hinblick auf die Hochbegabung ausgewählt worden; eine Hochbegabung als solche stellt, jedoch keine Erkrankung dar. Es genügte dem FG nicht, dass der Schulbesuch aus sozialen, psychologischen oder pädagogischen Gründen erfolgt war.



## Steuerrecht Unternehmer

### 1. Ankauf notleidender Darlehensforderungen: Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung

**Bei einem Forderungskäufer kommt es zur Beurteilung der Frage der Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit nicht auf die Verwertungs-, sondern auf die Beschaffungsseite an. Der nachhaltige Ankauf von notleidenden Darlehensforderungen nebst Sicherungsrechten begründet nicht ohne Weiteres die Annahme einer originär gewerblichen Tätigkeit des Forderungskäufers.**

#### Hintergrund

Die Klägerin firmierte unter A-GmbH & Co. KG. Gegenstand des Unternehmens war "der Ankauf von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, Wertpapieren und sonstigen Kapitalanlagen aller Art sowie deren Vermietung, Verpachtung und Verwaltung ihres eigenen Vermögens".

Gründungskomplementärin der Klägerin war die weder am Vermögen noch am Ergebnis beteiligte A-GmbH (GmbH). Gründungskommanditist der Klägerin und alleiniger Gesellschafter der GmbH war A. Er war als Komplementär auch allein zur Geschäftsführung der Klägerin berechtigt und verpflichtet. A hielt wiederum den Kommanditanteil sowie die Beteiligung an der GmbH als Treuhänder für Z, die die Lebensgefährtin und spätere Ehefrau des E war.

Mit Vertrag vom 3.4.2007 übertrug A den Geschäftsanteil an der GmbH und seinen Kommanditanteil an der Klägerin auf F. Zugleich wurde der Treuhandvertrag dahin geändert, dass F die Beteiligungen als Treuhänderin halten sollte. Treugeberin blieb unverändert Z. Im Jahr 2011 wurde Z im Handelsregister als Kommanditistin eingetragen, nachdem F als Kommanditistin der Klägerin ausgetreten war.

In den Jahren 2004 bis 2006 kaufte die Klägerin für insgesamt 2.050.000 EUR mit Genehmigung der Treugeberin von mehreren Banken notleidende Darlehensforderungen unter Nennwert an oder löste Darlehensforderungen durch Zahlung einer unter Nennwert der Gesamtforderungen liegenden Summe gegen Freigabe diverser Sicherheiten ab. Diesen Kauf- und Ablösungsvorgängen lagen 6 zivilrechtlich selbstständige Verträge zwischen den ehemaligen Gläubigern der gekauften und abgelösten Forderungen zu Grunde, von denen 5 vollzogen wurden. Die Verträge wurden mehrheitlich von verschiedenen Vergleichsvereinbarungen zwischen den jeweiligen Forderungsschuldnern und den involvierten Banken flankiert. Bei allen Kauf- und Ablösungsvorgängen trat die Klägerin als Forderungskäuferin oder als diejenige auf, die die fremde Darlehensschuld ablöste. Als Altgläubiger bzw. Forderungsverkäufer waren bei 3 der Kauf- und Ablösungsverträge die B-Bank (B), einmal die C-Bank und einmal die S-GmbH & Co. KG involviert. Schuldner der jeweils erworbenen Forderungen waren in den 5 vollzogenen Kauf- und Ablösungsvorgängen entweder E persönlich oder eine Gesellschaft, an der E zumindest beteiligt war. Wenn bei den Kauf- und Ablösungsvorgängen der Klägerin auf Altgläubigerseite die B auftrat, waren jeweils unterschiedliche Kreditengagements betroffen.

Zur Sicherung der gekauften Darlehensforderungen bzw. zur Sicherung der Regressforderung gegen den Forderungsschuldner wurden in den Kauf- und Ablösungsverträgen zwischen der Klägerin und den Gläubigern sowohl bestehende, akzessorische Sicherheiten als auch zusätzliche nicht akzessorische Sicherheiten auf die



Klägerin übertragen. Zusätzlich ließ sich die Klägerin von den jeweiligen Forderungsschuldnern Vermögensansprüche aus verschiedenen Beteiligungen abtreten.

Die Finanzierung der Forderungskaufpreise und Ablösesummen erfolgte zum großen Teil fremdfinanziert. Dabei wurden die angekauften Forderungen selbst und die diesbezüglichen Sicherungsmittel zum Teil bereits im Voraus an die finanzierenden Dritten als Sicherheit abgetreten.

Aus einem Teil der Kauf- und Ablösungsvorgänge erhielt die Klägerin unregelmäßig Einnahmen aus den abgetretenen Forderungen sowie den zur Sicherung abgetretenen Vermögensansprüchen, wie Mieteinnahmen oder Auskehrungen von Grundstücksverkaufserlösen. Darüber hinaus erfolgten auch unregelmäßig Zinszahlungen auf die erworbenen Forderungen. Für die Überwachung der Zahlungen und Ansprüche aus den abgetretenen Vermögensrechten unterhielt die Klägerin keine eigenen Büroräume. Eigene Angestellte hatte sie nicht. Die Mietverhältnisse wurden weiterhin von den bereits zuvor beauftragten Hausverwaltungen verwaltet. Die Buchhaltung erledigte eine Kanzlei, die auch die Kongruenz der auf den Konten der Klägerin eingehenden Mieteinnahmen mit den Aufstellungen der Hausverwaltungen prüfte. Die Klägerin entfaltete keine Mahnungs- oder Vollstreckungstätigkeit gegenüber den jeweiligen Schuldnern der abgelösten Forderungen. Keine der abgelösten bzw. erworbenen Forderungen wurde in den Folgejahren durch die Klägerin verkauft.

Im Streitjahr erhielt die Klägerin 3.290.000 EUR aus der Verwertung einer Sicherheit. Im Verwertungsprozess hatte sie keine aktive Rolle eingenommen. Im Jahr 2016 schrieb die Klägerin – von der Außenprüfung unbeanstandet – die uneinbringlichen Restforderungen aus den Ablösungsvorgängen ab.

Im Streitjahr war die Klägerin zudem an der L-GmbH & Co. KG beteiligt, für die bestandskräftig gewerbliche Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt waren. An der Gewinnverteilung nahm die Klägerin jedoch nicht teil.

Nachdem die Klägerin zunächst in den Feststellungserklärungen für 2004 und 2005 gewerbliche Einkünfte erklärt hatte, teilte sie später dem Finanzamt mit, dass sie keine gewerblichen Einkünfte erziele.

Für das Streitjahr erklärte sie ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen. Obwohl sie keine Gewerbesteuererklärung abgab, erließ das FA einen Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr.

Den hiergegen von der Klägerin eingelegten Einspruch wies das Finanzamt als unbegründet zurück.

Das FG folgte der Ansicht der Klägerin und gab der eingereichten Klage statt. Die Klägerin habe insbesondere keine originäre gewerbliche Tätigkeit ausgeübt. Eine etwaige Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG führe nicht zu einem nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetrieb.

## Entscheidung

Der BFH bestätigt die Auffassung des FG. Die Klägerin unterliegt nicht der Gewerbesteuer.

Klägerin ist nicht als gewerblich geprägte Personengesellschaft anzusehen

Die Klägerin war im Streitjahr keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Die Komplementärin der Klägerin war gesellschaftsvertraglich von der Geschäftsführung, die vom Kommanditisten A wahrgenommen wurde, ausgeschlossen.

Die Klägerin hat auch keine Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG erzielt. Ihre Betätigung hat den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten.



Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs ist im Übrigen, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet.

Eine Tätigkeit ist regelmäßig nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind. Bei Vorliegen von zwei Geschäften wird bereits das Vorliegen der Wiederholungsabsicht vermutet.

Zur Beurteilung der Nachhaltigkeit ist auf die Geschäfte, die die gewerbliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen ausmachen, abzustellen. Bei einem Händler kommt es z. B. auf ein wiederholtes Tätigwerden auf der Absatzseite an; ein wiederholtes Tätigwerden auf der Beschaffungsseite reicht nicht aus. Bei einem Forderungskäufer hingegen ist zur Beantwortung der Frage der Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit nicht auf die Verwertungsseite, sondern auf die Beschaffungsseite abzustellen, da die entscheidende Tätigkeit der Ankauf von Forderungen ist, nicht hingegen das Ob und Wie ihrer Einziehung beispielsweise der Verwertung der für sie bestellten Sicherheiten. Die Wiederholungsabsicht muss sich daher darauf beziehen, wiederholt (mindestens mit 2 getrennten Erwerbsgeschäften) Forderungen zu erwerben. Abweichendes kann in einem solchen Fall allenfalls dann gelten, wenn der Steuerpflichtige auf der Einziehungs- bzw. Verwertungsseite ausnahmsweise besondere Aktivitäten entwickelt, die seine Tätigkeit insgesamt als Gewerbebetrieb erscheinen lassen, wie etwa eine besondere büromäßige Organisation und die Anstellung von Personal.

Die Klägerin hat in einem Zeitraum von Dezember 2004 bis Oktober 2006 6 selbstständige Kauf- oder Ablöseverträge mit verschiedenen Altgläubigern geschlossen, von denen 5 Verträge vollständig und ohne Leistungsstörungen abgewickelt wurden. Es war daher von einer nachhaltigen Tätigkeit der Klägerin auszugehen.

Die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung der Vermögenswerte im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt.

§ 14 Abs. 3 AO bestimmt, dass eine Vermögensverwaltung i. d. R. vorliegt, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Die "Vermögensverwaltung" wird dadurch nicht abschließend definiert. In der Rechtsprechung wird sie negativ danach bestimmt, "ob die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht".

Das "Bild des Handels" ist durch die Ausnutzung substantieller Werte durch Umschichtung von Vermögenswerten gekennzeichnet; es unterscheidet sich von der "Vermögensumschichtung im Rahmen privater Vermögensverwaltung" durch den marktmäßigen Umschlag von Sachwerten.

Das "Bild des gewerblichen Dienstleisters" ist durch ein Tätigwerden für Andere, vor allem ein Tätigwerden für fremde Rechnung geprägt. Im Zusammenhang mit der gewerblichen Dienstleistung hat das ungeschriebene



Tatbestandsmerkmal der Vermögensverwaltung in Gestalt einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten keine rechtliche Bedeutung.

Die Tätigkeit der Klägerin ähnelt nicht der eines gewerblichen Dienstleisters, weil die Klägerin nicht für Andere tätig geworden ist. Sie hat das komplette Ausfallrisiko in Bezug auf die erworbenen Forderungen getragen. Dementsprechend standen Dienstleistungselemente nicht im Vordergrund ihrer Tätigkeit.

Sie ist auch nicht als Forderungshändlerin tätig geworden. Ankäufe der Forderungen und Sicherungsrechte waren durch die private Nähebeziehung der Treugeberin zu den Forderungsschuldnern motiviert. Das persönliche, z. T. familiäre Umfeld widerspricht dem Bild eines Gewerbetreibenden, der sich regelmäßig mit seiner Leistung auf einem breiten Markt bewegt. Zur Beitreibung der Forderungen wurden keinerlei Aktivitäten unternommen.

Im Streitfall fehlt es an einem händlertypischen Umschlag der erworbenen Forderungen, weil die Klägerin die notleidenden Forderungen nebst Sicherheiten zwar erworben, diese aber nicht weiterveräußert hat. Sie hat sich nach dem Erwerb der Forderungen weder aktiv um die Forderungsrealisierung bemüht noch für die Überwachung ihrer Zahlungsansprüche eigene Mitarbeiter beschäftigt oder eigene Büroräume unterhalten. Dies zeigt nicht nur, dass sie gänzlich anders agiert hat als beispielsweise ein Inkassounternehmen, sondern auch, dass ihre Tätigkeit durch die private Nähebeziehung zum Forderungsschuldner E beeinflusst war.

Ist die Tätigkeit des Forderungskäufers nicht auf die weitere Verwertung der Forderungen durch Verkauf ausgerichtet, zielt sie vornehmlich auf eine Anspruchsrealisierung. Auch wenn im Zeitpunkt des Forderungserwerbs Zinszahlungen, Tilgungsleistungen und Erträge aus der Verwertung von Sicherheiten ungewiss sind, so geht die Erwartung des Forderungskäufers gleichwohl dahin, dass es – neben etwaigen Zinszahlungen – zu Teil(rück)zahlungen und Erlösen aus der Verwertung von Sicherheiten kommt und diese seine Anschaffungskosten übersteigen. Dass sich die Fruchtziehung nicht in einem laufenden (wiederkehrenden) Ertrag (Zinsen oder Dividenden) charakterisiert, sondern in der Differenz zwischen gezahltem Kaufpreis und Teilrückzahlung bzw. Ertrag aus der Verwertung von Sicherheiten, führt nicht zur Annahme eines Gewerbebetriebs. Denn die Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Ertrags expectation in der Anspruchsrealisierung liegt.

Zudem fehlt es an einem Geschäftskonzept der Klägerin, das darin besteht, (zahlungsgestörte) Forderungen zu kaufen, zwischenzeitlich zu halten und zu verkaufen, wobei bereits bei Aufnahme der Tätigkeit festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der Forderungen erzielen lässt.

Auch die "Höhe des Anlagevolumens" und dementsprechend auch die "Höhe des Nennbetrags der erworbenen Darlehensforderungen" ist wegen ihrer Unbestimmtheit kein geeignetes Abgrenzungskriterium, zumal der Nennbetrag einer zahlungsgestörten Forderung wenig über Umfang und Risiko des Forderungskaufs aussagt.

Die Tatsache, dass die Forderungserwerbe überwiegend fremdfinanziert waren, führt nicht zur Annahme einer Gewerblichkeit. Die Klägerin hat ihre Fremdkapitalkosten nicht aus dem Verkauf der Forderungen decken wollen, sondern hoffte auf eine (teilweise) Forderungsrealisierung. Daher kommt es für die Abgrenzung von privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb hier auch nicht darauf an, ob die Klägerin erwarten konnte, die



Fremdkapitalkosten durch Zinserträge decken zu können, oder ob dies unrealistisch war. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die Fremdfinanzierung der Forderungskäufe nicht das Risiko der Investition erhöht hat, sondern allein Einfluss auf deren Ertragsaussichten hatte. Diese Tatsache ist indes nicht geeignet, eine gewerbliche Tätigkeit der Klägerin zu begründen.

Gleiches gilt hinsichtlich des Umstands, dass die Klägerin im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit möglicherweise auf die Kenntnisse und die Expertise des E zurückgreifen konnte. Denn allein die Nutzung fremder (Markt-)Kenntnisse, Erfahrungen und Expertisen sowie die Inanspruchnahme fremder Dienste begründen noch kein hinreichendes Indiz für einen Gewerbebetrieb.

Eine etwaige Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG hat nicht zur Folge, dass ein nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gegeben war.

§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist verfassungskonform dahin auszulegen, dass die Klägerin – wäre sie als gewerbliches Unternehmen i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG anzusehen – nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt.

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht. Dies gilt unabhängig davon, ob die gewerblichen Einkünfte i. S. d. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 positiv oder negativ sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alt. 2 EStG).

Es kann dahingestellt sein, ob die Klägerin aus der L-GmbH & Co. KG (oder anderen Beteiligungen) Beteiligungserträge i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen hat, die im Streitjahr zu einer sog. Aufwärtsabfärbung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 und Satz 2 EStG geführt haben. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, so wäre die Klägerin gleichwohl nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb anzusehen.





## 2. Corona-Überbrückungshilfen sind steuerpflichtig

**Die Zahlungen des Landes NRW einer Corona-Überbrückungshilfe für Selbstständige i. H. v. 1.000 EUR pro Monat im Zeitraum Juni bis August 2020 sind aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den Leistungen und der betrieblichen Tätigkeit als Betriebseinnahmen steuerpflichtig.**

### Hintergrund

Das Land NRW hatte im Rahmen der für den Zeitraum Juni bis August 2020 bewilligten Überbrückungshilfe (Überbrückungshilfe I) den aus Bundesmitteln finanzierten Teil durch eine aus Landesmitteln gespeiste sog. NRW Überbrückungshilfe Plus ergänzt. Diese sah für Solo-Selbstständige, Freiberufler und im Unternehmen tätige Inhaber von Einzelunternehmen sowie Personengesellschaften eine Zahlung i. H. v. 1.000 EUR pro Monat für maximal 3 Monate (Juni, Juli und/oder August 2020) als Wirtschaftsförderungsleistung vor, wenn für diese Zeit keine Grundsicherung nach dem Sozialgesetzbuch (SGB) gezahlt wurde.

Dies erfolgte vor dem Hintergrund, dass das Bundesprogramm der Überbrückungshilfe I bestimmte, dass Kosten des privaten Lebensunterhalts nicht abgedeckt waren. Da viele Unternehmensinhaber, Freiberufler und Solo-Selbstständige die Voraussetzungen für den Bezug von Arbeitslosengeld II nicht erfüllten, sollte ihnen durch die NRW Überbrückungshilfe Plus geholfen werden, wenn sie die Antragsvoraussetzungen für die Überbrückungshilfe des Bundes erfüllten.

Das Finanzamt erhöhte den Gewinn um die erhaltenen Überbrückungshilfen.

### Entscheidung

Das FG wies die eingelegte Klage ab. Es entschied, dass es sich bei der Corona-Überbrückungshilfe auch insoweit um Betriebseinnahmen handelt, als das Land NRW damit pauschal 1.000 EUR monatlich für Lebenshaltungskosten an den Steuerpflichtigen gezahlt hat.

Mit der Zahlung der NRW Überbrückungshilfe Plus konnten Ausgaben für die private Lebensführung beglichen werden. Voraussetzung für die Bewilligung dieser Überbrückungshilfe war jedoch, dass der Umsatzrückgang im Fördermonat mindestens 40 % im Vergleich zum Umsatz des Vergleichsmonats betrug. Andernfalls entfiel die Wirtschaftsförderung von pauschal 1.000 EUR anteilig für den jeweiligen Fördermonat.

Vor diesem Hintergrund beurteilte das FG die Zahlungen der NRW Überbrückungshilfe Plus für die Monate Juni bis August 2020 als Betriebseinnahmen des Steuerpflichtigen, da zwischen den Leistungen und dem Betrieb des Steuerpflichtigen ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestand.

Die Unterstützung gem. Nr. 5 Abs. 8 der Überbrückungshilfe NRW wurde nur an Freiberufler und Unternehmer gezahlt, die ihre Tätigkeit während des Förderzeitraums im Haupterwerb von einer in NRW befindlichen Betriebsstätte oder einem in NRW befindlichen Sitz der Geschäftsführung aus ausführten.

Die Zahlung der NRW Überbrückungshilfe Plus hing zudem von der Höhe des Umsatzes im Förderzeitraum im Vergleich zum Umsatz des Vergleichsmonats ab. Die Zuwendungen wurden vom Land NRW geleistet, um dem Empfänger die Möglichkeit zu geben, sich weiter der betrieblichen oder freiberuflichen Tätigkeit zu widmen.

Die Zahlungen waren auch nicht nach § 3 Nr. 2 Buchst. d EStG oder nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei. Nach § 3 Nr. 2 Buchst. d EStG sind Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem SGB II steuerfrei. Damit war im Streitjahr das sog. Arbeitslosengeld II gemeint, das als "Grundsicherung für



Arbeitsuchende" eingeführt worden war. Eine entsprechende Anwendung der Steuerbefreiung von Leistungen des Arbeitslosengeldes II auf Bezüge aus öffentlichen Mitteln für Personen, die – wie der Steuerpflichtige – nicht arbeitsuchend sind, sondern Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielen, kommt nach Auffassung des FG nicht in Betracht. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 EStG greift nicht, weil die Mittel nicht wegen einer Hilfsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen bewilligt wurden.

### 3. Gewinnaufschlag für die Auflösung einer 6b-Rücklage ist verfassungskonform

**Der Gewinnzuschlag, der bei Auflösung einer § 6b-Rücklage wegen Nichtdurchführung der Reinvestition entsteht, ist nicht mit den durch das Bundesverfassungsgericht für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 als verfassungswidrig eingestuften Nachzahlungszinsen zu vergleichen.**

#### Hintergrund

Die Klägerin X war in einer Erbengemeinschaft (Mit-)Eigentümerin eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft. Die Gemeinschaft veräußerte ein Grundstück an die Stadt. Als Gegenleistung übertrug die Stadt diverse Grundstücke an die Gemeinschaft. Zusätzlich zahlte die Stadt ein Aufgeld.

Anlässlich der Grundstücksveräußerung ergab sich ein Veräußerungsgewinn. Hiervon abgezogen wurden gem. § 6b EStG die Anschaffungskosten inklusive Nebenkosten für die von der Stadt übertragenen Grundstücke. Nach gewinnerhöhender Auflösung eines weiteren Betrags ergab sich im Wirtschaftsjahr 2018/2019 ein Stand der Rücklage gem. § 6b EStG zum 30.1.2019 i. H. v. von XXX EUR.

Mit Gesellschaftsvertrag wurde zum XX.XX.2020 eine GbR, Klägerin Y, gegründet; Gesellschafter waren C. D. und die Klägerin X in Erbengemeinschaft zu 2/3 und A.B., zu 1/3. Die Erbengemeinschaft C. D./Klägerin X überließ der Klägerin Y die gesamten Betriebsflächen und sämtliche Wirtschaftsgebäude zur Nutzung. Sie stellten Sonderbetriebsvermögen der Erbengemeinschaft dar und wurden dorthin einschließlich der Rücklage gem. § 6b EStG zu Buchwerten übertragen.

Des Weiteren brachten die Gesellschafter die betrieblichen Forderungen, die kurzfristigen Verbindlichkeiten, das lebende und tote Inventar, das Vorratsvermögen und die Zahlungsansprüche nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen der Klägerin ein. Im Jahresabschluss für das Wirtschaftsjahr 2020/2021 löste die Klägerin Y die Rücklage nach § 6b EStG in Höhe eines Teilbetrags in der Sonderbilanz der Erbengemeinschaft C. D./Klägerin X auf. Wegen der Nichtinanspruchnahme der Rücklage nahm sie einen außerbilanziellen Gewinnzuschlag nach § 6b EStG vor. Im Jahr 2021 verstarb C. D. und Alleinerbin wurde die Klägerin X.

Der Beklagte stellte mit Bescheid für 2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 25.2.2022 die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wie erklärt fest. Im Sonderbetriebsgewinn waren der hälftige Betrag aus der Auflösung der § 6b-Rücklage und außerbilanziell der hälftige Gewinnzuschlag gem. § 6b Abs. 7 EStG enthalten.

Gegen den ergangenen Feststellungsbescheid legte die Klägerin Y Einspruch ein. Zur Begründung trug sie u. a. vor, dass aufgrund eines vor dem FG Münster anhängigen Verfahrens zu der Frage, ob die gesetzlich festgelegte Höhe der Säumniszuschläge von 1 % pro Monat verfassungsgemäß sei, mit Entscheidungen zu anderen Verzinsungstatbeständen insbesondere zu § 6b EStG zu rechnen sei. Insoweit beehrte die Klägerin ein Ruhen des Verfahrens. Das Finanzamt lehnte ein Ruhen des Verfahrens ab und wies den Einspruch als unbegründet zurück.



## Entscheidung

Die hiergegen erhobene zulässige Klage ist unbegründet. Das Finanzamt hat zutreffend wegen der fehlenden Reinvestition einen außerbilanziellen Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG angesetzt. Das Gericht verweist u. a. darauf, dass, soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen sei, ohne dass ein entsprechender Betrag nach § 6b Abs. 3 EStG abgezogen wird, der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen sei.

Diese Voraussetzungen lägen im gegebenen Fall unstreitig vor. Im Hinblick auf die Höhe des Gewinnzuschlags sei das Gericht jedoch nicht von deren Verfassungswidrigkeit überzeugt. Das Verfahren sei daher nicht gem. § 74 FGO auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht gem. Art. 100 Abs. 1 GG die Frage vorzulegen, ob § 6b Abs. 7 EStG mit dem Grundgesetz, insbesondere mit Art. 3 Abs. 1 GG, vereinbar ist. Zwar führe § 6b Abs. 7 EStG zu einer Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen, die Anlagegüter veräußern. Gemessen am allgemeinen Gleichheitssatz erweise sich diese Ungleichbehandlung aber als verfassungsgemäß.

Auch im Hinblick auf die Neuregelung zur Höhe der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen in § 238 Abs. 1a AO ergebe sich nach der Überzeugung des Gerichts kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

Insoweit sei zu beachten, dass sich die Unvereinbarkeitserklärung des Bundesverfassungsgerichts ausdrücklich nicht auf andere Verzinsungstatbestände erstreckt, also insbesondere nicht auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen, sodass insoweit keine gesetzgeberische Anpassung des Zinssatzes erfolgte.

Im Rahmen dieser Verzinsungstatbestände hat es der Steuerpflichtige selbst in der Hand, eine Zinspflicht auszulösen. Hängt die Erfüllung eines Zinsstatbestands dergestalt vom Willen des Steuerpflichtigen ab, sei der Gesetzgeber berechtigt, einen vom Marktniveau unabhängigen Zinssatz festzusetzen. Für den Gewinnzuschlag des § 6b Abs. 7 EStG gelte dieses in gleicher Weise. Eine Änderung der Zuschlagshöhe bedürfte einer Gesetzesänderung durch den Gesetzgeber.

## 4. Mitgliedsbeiträge eines Fitnessstudios: Wie erfolgt die Besteuerung während der Corona-Pandemie?

**Hat ein Fitnessstudio als Gegenleistung für die Schließzeiten während der Corona-Pandemie eine Verlängerung der Mitgliedschaft angeboten und haben sich Mitglieder dafür entschieden, unterliegen die entsprechenden Mitgliedsbeiträge als Vorauszahlung der Umsatzsteuer.**

### Hintergrund

Die Klägerin betreibt mehrere Fitnessstudios, deren Betrieb ihr ab dem 17.3.2020 durch Allgemeinverfügung der jeweiligen Kommunen aufgrund der Corona-Pandemie untersagt worden war. Mit E-Mail vom selben Tag teilte sie ihren Kunden/Mitgliedern mit, dass – wenn diese ihre Zahlung nicht zurückfordern – sich die Vertragslaufzeit bei Dauerverträgen um die Dauer der Schließung taggenau verlängert. Das jeweilige Mitglied musste hierzu nach



Wiedereröffnung des Studios ein Formular ausfüllen, das die Trainingsgutschrift regelte. Nach der Wiedereröffnung konnten die Mitglieder anhand von zwei unterschiedlichen Vordrucken wählen, dass sich entweder das nächstmögliche ordentliche Vertragsende um die Zeit der Schließung verschiebt (Zeitgutschrift) oder dass sie einen übertragbaren Gutschein im Wert der während der Schließzeit gezahlten Beiträge erhalten. Von den etwa 17.000 Mitglieder machten knapp 3.000 Mitglieder von den Formularen Gebrauch, die Mehrzahl davon entschied sich für die Zeitgutschrift.

Die Klägerin vertrat die Auffassung, sie habe gegenüber den Mitgliedern, die bis Ende des Jahres 2020 nicht von einem der Antragsformulare Gebrauch gemacht hätten, endgültig keine Leistungen für die während der Schließzeit im Wege des Lastschriftverfahrens weiterhin gezahlten Mitgliedsbeiträge erbracht. Die ihr dennoch belassenen Beiträge unterlägen mangels Leistungsaustauschs nicht der Umsatzsteuer. Dem folgte das Finanzamt nicht.

## Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück. Danach hat das Finanzamt zu Recht die in der durch die Corona-Pandemie bedingten Schließzeiten fortgezahlten Mitgliedsbeiträge auch derjenigen Mitglieder, die nicht von einem der Antragsformulare Gebrauch gemacht hatten, als Anzahlung der Umsatzbesteuerung zugrunde gelegt. Nach Ansicht des Finanzgerichts hat die Klägerin ihren Mitgliedern durch die E-Mail vom 17.3.2020 angeboten, den jeweils geschlossenen Vertrag dahingehend zu ändern, dass sie ihre Leistung teilweise (taggenau für die Dauer der durch die Corona-Pandemie bedingten Schließzeit) im Anschluss an die reguläre Vertragslaufzeit (und das jeweilige Mitglied die Gegenleistung vorab während der Schließzeit) erbringt.

Dieses Angebot hätten die Mitglieder konkludent angenommen, indem sie der durch die Klägerin veranlassten Lastschrift nicht widersprochen haben. Auf den Zugang der Annahmeerklärung habe die Klägerin vorliegend konkludent verzichtet, indem sie eine Verlängerung der Mitgliedschaft um den Zeitraum der Schließung bei Fortzahlung in Aussicht gestellt hat. Daneben sei auch nach der Verkehrssitte nicht zu erwarten gewesen, dass die Klägerin von rund 17.000 Mitgliedern Annahmeerklärungen erhalten wollte. Nachdem die jeweiligen Fitnessstudio-Verträge auf diese Weise geändert wurden, bedurfte es später keiner (erneuten) Änderung durch das Ausfüllen eines durch die Klägerin bereitgestellten Antragsvordrucks.

## 5. Wie sind Aufwendungen für einen Zinsswap gewerbesteuerrechtlich zu qualifizieren?

**Aufwendungen für einen Zinsswap sind bei isolierter Betrachtung gewerbesteuerrechtlich nicht als Entgelte für Schulden zu qualifizieren. Wird im Zusammenhang mit einem Darlehen ein Zinsswap-Geschäft abgeschlossen, können die Swap-Aufwendungen jedoch Entgelte für Schulden sein, wenn der Darlehensvertrag und das Swap-Geschäft eine wirtschaftliche Einheit bilden.**

### Hintergrund

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Gewinnung und Vermarktung von Windenergie einschließlich des Betriebs von Windparksanlagen.

Zur Finanzierung mehrerer Windenergieanlagen schlossen die B GmbH und die C GmbH als Rechtsvorgängerinnen der Klägerin mit Konsortialvertrag vom 21.7.2006 einen variabel verzinsten Investitionskredit (Darlehensvertrag) mit einem Bankenkonsortium über ein Gesamtvolumen von 181.500.000 EUR und einer Laufzeit bis Ende 2022 ab.



Der variable Zinssatz richtete sich nach dem Euro Interbank Offered Rate (EURIBOR) zuzüglich einer Marge der Banken. Zum Bankenkonsortium gehörten zunächst 4 spanische Banken.

Zudem schloss die Klägerin am 21.7.2006 mit den genannten Banken nach Maßgabe der Standardrahmenverträge des spanischen Bankenverbandes einen Rahmenvertrag über Finanzierungsgeschäfte, der im Definitionsteil des Darlehensvertrags als "Hedge Agreements" definiert wird. Mit diesem Rahmenvertrag vereinbarte die Klägerin mit den finanzierenden Banken eine Absicherung des Darlehens gegen Zinsschwankungen im Umfang von mindestens 50 % des Darlehensbetrags für mindestens 7 Jahre.

Mit Vereinbarung vom 19.10.2006 traten weitere 6 Banken dem Konsortium bei, indem die bisher beteiligten Banken einen Teil ihrer Vertragsposition an diese Banken abtraten. Das Konsortium bestand anschließend aus 10 Banken, die in unterschiedlichem Umfang beteiligt waren.

Insgesamt war ein Darlehensmaximalbetrag von 181.500.000 EUR zugesagt. Das Darlehen valutierte zunächst i. H. v. 109.174.571 EUR. Dabei gewährten die ursprünglichen 4 Konsortialbanken letztlich der Klägerin Darlehen i. H. v. jeweils 13.679.573,75 EUR.

Im Zeitraum vom 31.10.2006 bis zum 12.01.2007 schloss die Klägerin mit den 4 Banken des ursprünglichen Konsortiums jeweils einzelne, inhaltlich weitgehend identische Zinsswap-Verträge zur Absicherung von etwaigen Zinsänderungsrisiken ab.

Der vereinbarte Festzinssatz der Zinsswap-Verträge betrug 3,94 %. Die Verträge sahen unabhängig von der Valutierung des Darlehens eine feste Laufzeit bis zum 31.12.2014 vor und bezogen sich auf Sicherungsbeträge von jeweils 20.000.000 EUR, die über die Vertragslaufzeit abgeschmolzen wurden. So wurde der Gesamtbetrag der Zinsswap-Geschäfte von zunächst 80.000.000 EUR bis zum 31.12.2010 auf insgesamt 66.912.000 EUR und zum 31.12.2011 auf 62.208.000 EUR reduziert. Zu diesen Zeitpunkten beliefen sich die variabel verzinslichen Kreditverbindlichkeiten der Klägerin gegenüber dem Bankenkonsortium auf 126.074.000 EUR (2010) und auf 116.895.000 EUR (2011).

Die Aufwendungen der Klägerin aus den Zinsswap-Verträgen, die daraus resultierten, dass der flexible Zinssatz tatsächlich unter 3,94 % blieb, beliefen sich auf 2.086.254 EUR im Streitjahr 2010 und auf 1.625.500 EUR im Streitjahr 2011.

Die Klägerin bildete in den handelsbilanziellen Jahresabschlüssen zum 31.12.2010 und 31.12.2011 aus dem Darlehensvertrag und den Zinsswap-Verträgen eine Bewertungseinheit i. S. d. § 254 HGB und verzichtete auf einen Ausweis der negativen Marktwerte der Swap-Geschäfte. Die Aufwendungen für die Swap-Verträge berücksichtigte sie weder als Zinsaufwendungen i. S. d. § 4h EStG noch als Entgelte für Schulden i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG.

Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Aufwendungen zur Zinssicherung aus den Zinsswap-Verträgen i. H. v. 2.086.254 EUR (2010) und i. H. v. 1.625.500 EUR (2011) als Zinsen für Zwecke der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG zu behandeln seien; dies führte in den Streitjahren zu Entgelten für Schulden in Höhe von insgesamt 4.640.841 EUR (2010) und 4.722.580 EUR (2011).

Das Finanzamt erließ dementsprechende Änderungsbescheide zum Gewerbesteuermessbetrag 2010 und 2011 und zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2010 und 31.12.2011.

Die Einsprüche der Klägerin hiergegen hatten keinen Erfolg. Das FG gab der Klage jedoch statt.



## Entscheidung

Der BFH folgte der Auffassung des FG und wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Die Aufwendungen der Klägerin aufgrund der Zinsswap-Vereinbarungen gehören nicht zu den "Entgelten für Schulden" i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG und werden diesen auch nicht durch § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 GewStG gleichgestellt.

Als Entgelte für Schulden sind nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG nur die Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital hinzuzurechnen. Leistungen, die nicht die Nutzung des Fremdkapitals abgelten, die also nicht mit der tatsächlichen Nutzung oder der Nutzungsmöglichkeit von Fremdkapital zusammenhängen, sondern für eine andere Leistung oder aus einem anderen Rechtsgrund erbracht werden, sind nicht hinzuzurechnen. Denn solche Entgelte werden nicht, wie vom Gesetz gefordert, "für" die Zurverfügungstellung des Fremdkapitals geleistet, sondern aus einem anderen Grund, etwa für eine Bürgschaft oder für das Bereithalten der erst später auszahlenden Gelder.

Gegenleistungen für die Fremdkapitalnutzung sind in erster Linie die laufenden Zinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts. Der Begriff des Entgelts umfasst aber auch andere Leistungen, die der Kreditnehmer für die Nutzung des Fremdkapitals an den Kreditgeber zu erbringen hat, die wirtschaftlich betrachtet Zinscharakter haben.

Bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG vorliegen, muss grundsätzlich jedes Schuldverhältnis für sich betrachtet werden. Die Zusammenfassung mehrerer Schuldverhältnisse ist grundsätzlich nicht möglich, selbst wenn sie ohne einander nicht denkbar wären. Dies gilt entsprechend für die Entgelte für Schulden, nämlich für die Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital.

Ausnahmsweise sind mehrere Verbindlichkeiten als eine einheitliche Schuld zu werten, wenn die einzelnen Schuldverhältnisse wirtschaftlich zusammenhängen und es dem Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG widerspräche, diesen Zusammenhang unberücksichtigt zu lassen. Dieser Zweck liegt darin, den Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals in vollem Umfang der Besteuerung nach dem Gewerbeertrag zu unterwerfen und im Wesentlichen eine Gleichstellung von Erträgen aus eigen- und fremdfinanziertem Kapital herbeizuführen.

Für Zinsswap-Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erhalt eines Darlehens stehen, gelten die entsprechenden Grundsätze. Da sie in § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 GewStG nicht genannt werden, kommt es für die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung darauf an, ob diese Aufwendungen unmittelbar dem Begriff der "Entgelte für Schulden" gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG unterfallen können.

Bei einem Zinsswap-Geschäft fehlt es an der für den Zinsbegriff wesentypischen Voraussetzung der Überlassung von Kapital auf Zeit. Ein Zinsswap (swap: Tausch) dient dazu, die sich aus schwankenden Zinssätzen ergebenden Risiken zu optimieren und damit letztlich der Zinssicherung. Abgesichert wird durch den Zinsswap im Fall der variablen Verzinsung das Risiko der Zinsänderung. Vereinbaren zwei Parteien für eine festgelegte Laufzeit den Austausch von Zinszahlungsverpflichtungen auf einen gleich hohen Kapitalbetrag, dann werden lediglich die Zinserträge und der Zinsaufwand ausgetauscht. Im Unterschied zu einem verzinslichen Darlehensvertrag nach § 488 Abs. 1 Satz 2 BGB werden aufgrund des Zinsswaps daher keine Zinsen im Rechtssinne gezahlt.

Für die Frage, ob Zinsswap-Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem Darlehen stehen, "Entgelte für Schulden" sind, knüpft die Literatur daran an, ob das Zinsswap-Geschäft mit dem Finanzierungsgeschäft in einem



so engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht, dass insgesamt ein wirtschaftlich einheitliches Geschäft im Sinne eines festverzinslichen Finanzierungsgeschäfts entsteht. Eine solche wirtschaftliche Einheit liege vor, wenn Personenidentität im Hinblick auf die Zinsswap- und Finanzierungsvereinbarung bestehe, die Berechnung der zu leistenden Swap-Zahlungen stets in Abhängigkeit von der Fremdkapitalaufnahme erfolge und damit Deckungsgleichheit hinsichtlich Betrag und Laufzeit der Finanzierungs- und der Zinsswap-Vereinbarung bestehe und die Zins(swap)zahlungstermine und Zinsanpassungstermine der Geschäfte zumindest überwiegend aufeinander abgestimmt werden. Andere Stimmen lassen es unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausreichen, wenn der Zinsswap in Ergänzung und zur Absicherung des Grundgeschäfts (Darlehen) abgeschlossen wird. Ein starkes Indiz für einen wirtschaftlichen Zusammenhang könne vorliegen, wenn der Zinsswap in Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung gemäß dem Darlehensvertrag abgeschlossen werde.

Nach Auffassung des BFH sind die Grundsätze der nur ausnahmsweise möglichen Zusammenfassung mehrerer Schuldverhältnisse zu einer einheitlichen Schuld auch bei Zinsswap-Vereinbarungen anwendbar, die zur Absicherung von Zinsrisiken bei Darlehensverträgen mit variablem Zinssatz geschlossen werden. Wird im Zusammenhang mit einem solchen Darlehen ein Zinsswap-Vertrag abgeschlossen, so können die Swap-Aufwendungen allerdings nur dann als Entgelte für Schulden i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG qualifiziert werden, wenn der Darlehensvertrag und der Zinsswap-Vertrag eine wirtschaftliche Einheit bilden und die Swap-Aufwendungen deshalb einen zinsähnlichen Charakter haben. Das bedeutet keine Gleichsetzung mit einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Denn für die Bestimmung der hinzuzurechnenden "Entgelte für Schulden" ist der Gesetzeswortlaut und nicht eine davon abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich.

Für die Annahme einer einheitlichen Schuld bzw. einer wirtschaftlichen Einheit mit der Folge, dass auch die Zinsswap-Aufwendungen den Entgelten für Schulden unterfallen, reicht der Umstand, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht geschlossen worden wäre oder dass in dem Darlehensvertrag der Zinsswap-Vertrag als Absicherungsgeschäft vereinbart worden ist, nicht aus.

Ein Veranlassungszusammenhang zwischen Darlehen und Zinsswap ist für die wirtschaftliche Einheit beider Geschäfte allein ebenfalls noch nicht hinreichend.

Laufende Zahlungen sind im Rahmen eines Zins-Währungs-Swaps zwar als Werbungskosten (Schuldzinsen) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, soweit sie auf den Unterschiedsbetrag zwischen den getauschten Zinssätzen entfallen und damit das Zinsänderungsrisiko absichern. Der an den Zinsen insoweit haftende ursprüngliche Veranlassungszusammenhang setzt sich an den aufgrund des Zins-Währungs-Swaps fälligen Zahlungen fort, soweit diese den Tausch der Zinssätze und damit die laufende Einkünfteerzielung aus der Immobilie betreffen.

Ein bloßer Kausal- oder Veranlassungszusammenhang begründet jedoch nicht zwingend auch eine wirtschaftliche Einheit zwischen Darlehen und Zinsswap. Vielmehr bedarf es einer zusätzlichen Voraussetzung, um die Aufwendungen aufgrund des Zinsswaps ausnahmsweise ebenfalls als Entgelte für Schulden qualifizieren zu können. Dass die Verbindlichkeiten aus dem Darlehen (Grundgeschäft) und dem Zinsswap (Absicherungsgeschäft) als einheitliche Schuld zusammengefasst werden, kommt nur dann in Betracht, wenn beide Geschäfte in sachlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht eng miteinander verflochten sind. Diese Voraussetzung ist nur dann erfüllt, wenn beide Geschäfte bezüglich der Beträge und der Laufzeiten, der Zeitpunkte des Vertragsschlusses und der

vertragschließenden Personen im Wesentlichen kongruent sind und insbesondere die Fälligkeitstermine der Zins- und Swap-Verbindlichkeiten aufeinander abgestimmt sind. Nur unter diesen Bedingungen können die zivilrechtlich eigenständigen und deshalb grundsätzlich auch steuerrechtlich getrennt zu betrachtenden Schuldverhältnisse des Darlehens und des Zinsswaps als ein einheitliches Schuldverhältnis zu werten sein.

Anhand dieser Kriterien ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung der vertraglichen Vereinbarungen und der tatsächlichen Durchführung des Darlehens und des Zinsswaps festzustellen, ob im Hinblick auf § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG ausnahmsweise von einer wirtschaftlichen Einheit auszugehen ist.

Beim Abschluss der Verträge waren weder Laufzeit noch Valutahöhe im Darlehensvertrag und in der Swap-Vereinbarung nahezu deckungsgleich. Nicht nur die Valutastände des Darlehens und Zinsswaps entwickelten sich gegenläufig, sondern auch die Zahlungen waren aufgrund der Zinsswap-Vereinbarungen unabhängig von den Ansprüchen und Verpflichtungen des Darlehensvertrages zu erbringen. Dabei war zu berücksichtigen, dass die ursprünglichen Konsortialbanken, die auch Vertragspartner der Zinsswap-Vereinbarungen mit der Klägerin wurden, letztlich der Klägerin nur Darlehen in Höhe von jeweils 13.679.573,75 EUR gewährten, während die Zinsswap-Vereinbarungen sich auf jeweils 20 Mio. EUR bezogen. Die Zinsswap-Vereinbarungen sind auch nicht anteilmäßig auf die später eintretenden Konsortialbanken übergegangen. Eine einheitliche Schuld konnte daher nicht angenommen werden. Die Zinsswaps wurden nicht allein zu Spekulationszwecken vereinbart, sondern in Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung aus dem Darlehensvertrag abgeschlossen. Eine für die gewebesteuerliche Hinzurechnung ausreichende inhaltliche Verknüpfung war aber aufgrund der anderen aufgeführten Umstände gleichwohl zu verneinen. Die Zusammenfassung mehrerer – grundsätzlich einzeln zu beurteilender – Schuldverhältnisse kann nicht allein deshalb erfolgen, weil sie ohne einander nicht denkbar sind.





**Schlecht und Partner**  
**Wirtschaftsprüfer Steuerberater**  
**München**

Barer Str. 7  
80333 München

Tel.: +49 (0)89 24 29 16 – 0  
Fax: +49 (0)89 24 29 16 – 99

info@schlecht-partner.de  
www.schlecht-partner.de

*Im Herzen der bayerischen Landeshauptstadt haben wir unseren Sitz in der Barer Str. 7, 80333 München. Unser Büro liegt im Zentrum Münchens zwischen dem Karlsplatz (Stachus) und dem Karolinenplatz. Von München aus beraten wir bundesweit Unternehmer, Unternehmen und Privatpersonen in allen betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Belangen und prüfen mittelständische Unternehmen zu den unterschiedlichsten Anlässen.*

## SCHLECHT UND PARTNER

WIRTSCHAFTSPRÜFER · STEUERBERATER



## BOORBERG • SCHLECHT <sup>UND</sup> COLLEGEN

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

*Seit 2014 haben wir unsere Niederlassung in Stuttgart eröffnet und haben 2017 im Herzen von Stuttgart unsere neuen Räumlichkeiten bezogen. Sie finden uns jetzt am Mailänder Platz 25, 70173 Stuttgart. Vom Zentrum Stuttgarts betreuen wir mittelständische Unternehmen, Unternehmer und Privatpersonen ganzheitlich in Fragen der Betriebswirtschaft, der Finanzierung wie auch in steuerlichen Fragestellungen.*

*Unsere von Stuttgart aus betreute Mandantschaft ist im ganzen Bundesgebiet ansässig. Auch betreuen wir ausländische Mandanten mit Investitionen in Deutschland.*

**Boorberg • Schlecht und Collegen**  
**Steuerberatungsgesellschaft mbH**  
**Stuttgart**

Mailänder Platz 25  
70173 Stuttgart

Tel.: +49 (0)711 40 05 40 – 50  
Fax.: +49 (0)711 40 05 40 – 88

info@boorbergschlecht.de

**Schlecht und Partner**  
**Wirtschaftsprüfer Steuerberater**  
**Stuttgart**

Mailänder Platz 25  
70173 Stuttgart

Tel.: +49 (0)711 40 05 40 - 0  
Fax: +49 (0)711 40 05 40 - 99

info@schlecht-partner.de  
www.schlecht-partner.de

**Schlecht und Partner**

Rechtsform: Partnerschaft

Name: Schlecht und Partner Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Partner: WP/StB Michael Schlecht, StB Peter Schimpfky, WP Werner Schulze,  
StB Dr. Annette Zitzelsberger, StB Christian Hirschberger,  
StB Dr. Benjamin Cortez LL.M., StB Dr. Benjamin Brucker

Sitz: München Registergericht: Amtsgericht München Nummer PR 405

tel +49 (0)89 24 29 16 - 0 fax +49 (0)89 24 29 16 - 99 email info@schlecht-partner.de



**Boorberg • Schlecht und Collegen**

Rechtsform: GmbH

Name: Boorberg Schlecht und Collegen Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Geschäftsführer: Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/Rechtsbeistand Wolfgang Boorberg  
Steuerberater: Dr. Benjamin Brucker, Steuerberater Dr. Benjamin S. Cortez LL.M.

Sitz: Stuttgart Registergericht: Stuttgart HR-Nummer: HRB761060

Steuernummer: 99021/25632 UStID