

# MEYER-RENTZ

Meyer-Rentz PartG mbB Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Rechtsanwalt,  
Postfach 50 10 68, 22710 Hamburg

JÜRGEN MEYER-RENTZ  
DIPLOM-HANDELSLEHRER  
STEUERBERATER  
VEREIDIGTER BUCHPRÜFER

DIRK MEYER-RENTZ  
STEUERBERATER  
RECHTSANWALT

AMTSGERICHT HAMBURG  
PARTNERSCHAFTS-  
REGISTER 1043

HAUSADRESSE:  
MÖRKENSTRASSE 9  
22767 HAMBURG  
TELEFON 040/30 68 98-0  
TELEFAX 040/30 68 98-11  
steuerberater@meyer-rentz.de

## Mandanten-Rundschreiben 01/2016

Modernisierung des Besteuerungsverfahrens • Rechtsprechung zum Kindergeld • Job-Ticket •  
Pauschbeträge für Sachentnahmen • Pauschalen bei Auslandsreisen

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Jahreswechsel bringt geänderte steuerlich relevante Werte mit sich, die wir im Nachfolgenden darstellen. Dies betrifft z.B. die Abgabe unentgeltlicher oder verbilligter Mahlzeiten an Arbeitnehmer, Sachentnahmen des Unternehmers und Pauschbeträge bei Auslandsreisen. Insoweit müssen Reisekostenabrechnungen und Dauerbuchungen angepasst werden.

Daneben berichten wir über den Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Ziel ist, das Besteuerungsverfahren an die modernen Kommunikationsmittel anzupassen, IT-Abläufe im Finanzamt zu optimieren und eine stärkere Service-Orientierung zu erreichen. Schwerpunkt ist ohne Zweifel die Effizienzsteigerung auf Seiten der Finanzverwaltung. Zukünftig sollen mittels EDV-Prüfroutinen die Steuerfälle ausgefiltert werden, die einer manuellen Prüfung bedürfen. Alle anderen Fälle sollen automatisch durch die EDV bearbeitet werden. Damit soll eine zeitgerechte Bearbeitung gewährleistet werden, was auch zum Vorteil der Stpfl. ist. Auf Seiten der Stpfl. dürften allerdings die Anforderungen an den EDV-Einsatz bei der Erstellung der Steuererklärungen deutlich steigen.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
- 2 Haushaltsnahe Dienstleistung: Versorgung und Betreuung eines Haustiers begünstigt
- 3 Hamburger Zweitwohnungsteuer: Befreiung für aus beruflichen Gründen gehaltene Nebenwohnung eines Verheirateten verfassungsgemäß
- 4 Schenkungsteuer: Zuwendender bei Vollzug eines formunwirksamen Schenkungsversprechens eines Erblassers
- 5 Kindergeld: Anforderungen an den Nachweis als Ausbildungssuchender
- 6 Kindergeld: Konsekutives Masterstudium als Teil der Erstausbildung
- 7 Steuerrelevante Tätigkeiten auf Internetplattformen („eBay“)
- 8 Verfassungsbeschwerden gegen Alterseinkünftegesetz ohne Erfolg

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 9 Sachbezug „Job-Ticket“: (lohn-)steuerliche Behandlung und Zuflusszeitpunkt
- 10 Umsatzbesteuerung der unentgeltlichen Zurverfügungstellung von Sportanlagen durch einen Arbeitgeber an seine Mitarbeiter
- 11 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2016
- 12 Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des anderen Ehepartners keine Werbungskosten
- 13 Besprochene Kassetten und Excel-Tabellen sind kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch
- 14 Kein Werbungskostenabzug von Aufwendungen einer Schuhverkäuferin für eigene Schuhe

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 15 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 16 Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Kein Betriebsausgabenabzug bei Nutzung eines nach der sog. 1 %-Regelung versteuerten Dienstwagens eines Arbeitnehmers
- 17 Abzugsverbot für Gewerbesteuer ist verfassungsgemäß

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 18 Teilentgeltliche Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 19 Verfassungsmäßigkeit der Abschaffung des Werbungskostenabzugs bei Kapitaleinkünften bestätigt
- 20 Bewertung eines Anteils an einem Flugzeug-Fonds für Zwecke der Schenkung-/ Erbschaftsteuer

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 21 Blockheizkraftwerk in der Regel unselbständiger Gebäudebestandteil und kein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut
- 22 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für ein Familienheim

---

### **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 23 Gesetzgebungsinitiative zur zukünftigen Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen zunächst aufgegeben
- 24 Einkünftezurechnung von Bürgschaftsverlusten eines Geschäftsführers
- 25 Verlust aus GmbH-Beteiligung: Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Zuführung von Eigenkapital zur Ablösung einer Bürgschaft
- 26 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 27 Haftung der Alleingeschäftsführerin für Gewerbesteuerschulden einer UG

---

## Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen

---

28	Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
29	Verpflegungskosten
30	Übernachtungskosten

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Vorgelegt wurde nun nach längerer Fachdiskussion der Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Im Kern geht es um eine stärkere EDV-Unterstützung des Besteuerungsverfahrens und zwar insbesondere auf Seiten der Finanzverwaltung, vor allem mit dem Ziel, das Besteuerungsverfahren effizienter zu gestalten. Dies soll der Finanzverwaltung Kosten sparen, aber auch zu einer zeitgerechten Bearbeitung der Steuerfälle beitragen.

Im Kern sind folgende geplante Maßnahmen hervorzuheben:

- **Stärkung von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns:** Im Besteuerungsverfahren besteht für die Finanzbehörde die Verpflichtung zur Ermittlung des steuerlich relevanten Sachverhalts – sog. Amtsermittlungsgrundsatz. Durch die neuen Regelungen in der Abgabenordnung sollen neben den unverändert fortgeltenden Prinzipien der Verhältnismäßigkeit, Gleichmäßigkeit und Rechtmäßigkeit auch die Komponenten der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit explizit im Amtsermittlungsgrundsatz verankert werden. Damit will der Gesetzgeber verdeutlichen, dass auch Erwägungen der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit sowie allgemeine Erfahrungswerte der Finanzverwaltung die Art und den Umfang der Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörden beeinflussen können und sollen. Damit soll das Bestreben der stärker differenzierten Bearbeitungsintensität der einzelnen Fälle gesetzlich abgesichert werden.
- **Ausschließlich automationsgestützte Bearbeitung:** Eine zentrale Maßnahme der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ist die Verstärkung der ausschließlich automationsgestützten Bearbeitung von dazu geeigneten Steuererklärungen durch Einsatz von Risikomanagementsystemen, um eine Konzentration der personellen Ressourcen auf die wirklich prüfungsbedürftigen Fälle zu erreichen. Der Finanzverwaltung soll somit die Möglichkeit gegeben werden, elektronisch eingereichte Steuererklärungen zunächst einer elektronischen Risikofilterung zu unterziehen und dann, wenn kein erhöhtes Risiko festgestellt wird, die Steuerveranlagung vollständig mittels EDV durchzuführen. Eine manuelle Prüfung durch Finanzbeamte soll aber sowohl durch die Finanzverwaltung als auch durch den Stpfl. angestoßen werden können.
- **Wandlung von Belegvorlagepflichten in Belegvorhaltepflichten:** Derzeit vorgesehene Pflichten, Belege direkt mit vorzulegen, sollen weitestgehend in Pflichten, Belege vorzuhalten, umgewandelt werden. Die Belege sollen dann bei Bedarf (risikoorientiert) durch die Finanzverwaltung angefordert werden. Dies betrifft z.B. Spendenbescheinigungen.
- **Weiterer Ausbau der elektronischen Kommunikation:** Im Einvernehmen mit dem Stpfl. soll der allgemeine Schriftverkehr zunehmend auf elektronische Kommunikation umgestellt werden. Es soll den Stpfl. künftig möglich sein, nicht nur die Steuererklärung selbst, sondern auch die dazu gehörenden Belege und Erläuterungen elektronisch zu übermitteln. Es ist jedoch vorgesehen, den Papierweg hierfür auch weiterhin offen zu halten.
- **Mehr Service z.B. durch die „Vorausgefüllte Steuererklärung“:** Die im Jahr 2014 eingeführte sog. „Vorausgefüllte Steuererklärung“ soll weiter ausgebaut werden. Bereits jetzt ermöglicht sie dem Stpfl., bei der Erstellung der Steuererklärung Daten, die der Finanzverwaltung schon

elektronisch vorliegen, durch Bestätigung in seine Steuererklärung zu übernehmen. Insbesondere handelt es sich um Daten von Arbeitgebern, Trägern der gesetzlichen Rentenversicherung, Leistungsträgern von Lohnersatzleistungen, Krankenversicherungen oder Banken. Der Aufwand zur Erstellung der Steuererklärung wird für den Stpfl. gemindert, wenn er dieses Serviceangebot nutzt. Der Umfang der dem Stpfl. im Rahmen der „Vorausgefüllten Steuererklärung“ angebotenen Daten, die der Finanzverwaltung durch elektronische Mitteilungen Dritter oder aus eigener Erkenntnis bereits bekannt sind, soll erweitert werden. Die elektronischen Datenübermittlungen dienen der Finanzverwaltung zugleich für Kontrollzwecke.

**Hinweis:**

Die Änderungen im Besteuerungsverfahren werden auf Seiten der Stpfl. punktuelle Erleichterungen mit sich bringen. Vor allem muss er sich zukünftig aber deutlich steigenden Anforderungen an den EDV-Einsatz stellen.

## **2 Haushaltsnahe Dienstleistung: Versorgung und Betreuung eines Haustiers begünstigt**

Mit Urteil vom 3.9.2015 (Aktenzeichen VI R 13/15) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Versorgung und Betreuung eines im Haushalt des Stpfl. aufgenommenen Haustiers als haushaltsnahe Dienstleistung begünstigt sein kann.

Im Urteilsfall ließen die Stpfl. während des Urlaubs ihre Hauskatze von der „Tier- und Wohnungsbetreuung A“ in ihrer Wohnung betreuen. Hierfür wurde ihnen ein Betrag in Höhe von 302,90 € in Rechnung gestellt. In ihrer Einkommensteuererklärung beantragten sie für diese Aufwendungen eine Steuerermäßigung. Nach der einschlägigen gesetzlichen Regelung ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer um 20 %, höchstens 4 000 €, der Aufwendungen des Stpfl. für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen. Das Finanzamt versagte den beantragten Steuervorteil.

Dem ist der Bundesfinanzhof entgegengetreten. Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen sei zu gewähren, wenn die in Anspruch genommene Leistung eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweist oder damit im Zusammenhang steht. Davon sei insbesondere bei hauswirtschaftlichen Verrichtungen, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt werden und in regelmäßigen Abständen anfallen, auszugehen. Deshalb sei auch die Versorgung und Betreuung eines im Haushalt des Stpfl. aufgenommenen Haustiers eine haushaltsnahe Dienstleistung. Denn Tätigkeiten wie das Füttern, die Fellpflege, das Ausführen und die sonstige Beschäftigung des Tiers oder im Zusammenhang mit dem Tier erforderliche Reinigungsarbeiten fielen regelmäßig an und würden typischerweise durch den Stpfl. selbst oder andere Haushaltsangehörige erledigt.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof setzt hinsichtlich dieser Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer also seine Rechtsprechung zu Gunsten der Stpfl. fort. In einschlägigen Fällen können – soweit verfahrensrechtlich möglich – auch für vergangene Jahre entsprechende Beträge geltend gemacht werden. Voraussetzung ist stets, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung mittels Überweisung geleistet wurde.

## **3 Hamburger Zweitwohnungsteuer: Befreiung für aus beruflichen Gründen gehaltene Nebenwohnung eines Verheirateten verfassungsgemäß**

Mit Urteil vom 30.9.2015 (Aktenzeichen II R 13/14) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine aus beruflichen Gründen in Hamburg gehaltene Nebenwohnung eines nicht dauernd getrennt lebenden Ehepartners unabhängig vom zeitlichen Umfang ihrer Nutzung von der Hamburgischen Zweitwohnungsteuer befreit ist. Diese Befreiung von Erwerbszweitwohnungen Verheirateter führe auch nicht zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung gegenüber Ledigen.

Der seit 2009 verheiratete Stpfl. hatte seinen Hauptwohnsitz zunächst in Hamburg, wo er eine freiberufliche Tätigkeit ausübte. Später verlegte er seinen Hauptwohnsitz an den Wohnort seiner Ehefrau, die dort gewerblich tätig war. Im Mai 2011 meldete er in Hamburg einen Nebenwohnsitz

an. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Stpfl. die Wohnung nur sporadisch und damit nicht überwiegend beruflich genutzt hat. Es setzte für das Innehaben der Nebenwohnung Zweitwohnungsteuer fest. Der Bundesfinanzhof hob nun die Steuerfestsetzung auf. Nach dem Hamburgischen Zweitwohnungsteuergesetz sei eine Nebenwohnung von der Zweitwohnungsteuer befreit, wenn ein Ehepartner die Wohnung aus überwiegend beruflichen Gründen innehat; die Steuerbegünstigung hänge nicht davon ab, dass die Nebenwohnung in Hamburg von dem dort gemeldeten Ehepartner auch überwiegend genutzt wird. Die Befreiungsvorschrift setze lediglich voraus, dass ein Ehepartner diese Wohnung aus überwiegend beruflichen Gründen innehat. Ein bestimmter zeitlicher Umfang der Nutzung sei nicht vorgesehen. Der Begriff „überwiegend“ beziehe sich ausschließlich auf die beruflichen Gründe, die für das Innehaben der Nebenwohnung maßgebend sein müssen. Auch verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Befreiungsvorschrift verneinte der Bundesfinanzhof.

**Hinweis:**

In vergleichbaren Fällen, ggf. auch bei Zweitwohnung-Steuerfestsetzungen anderer Städte mit gleicher Regelung, sind die Steuerfestsetzungen zu überprüfen.

#### **4 Schenkungsteuer: Zuwendender bei Vollzug eines formunwirksamen Schenkungsversprechens eines Erblassers**

Bei der Schenkungsteuer ist auch bei Zuwendungen von Eltern an ihre Kinder entscheidend, von welchem Elternteil die Zuwendung erbracht wird, da die schenkungsteuerlichen Freibeträge personenbezogen ermittelt werden. Nach den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs ist zur Gültigkeit eines Vertrags, durch den eine Schenkung versprochen wird, die notarielle Beurkundung des Versprechens erforderlich. Wird diese Formvorschrift nicht eingehalten, was in der Praxis sehr häufig der Fall ist, wird der Mangel der Form durch die Bewirkung der versprochenen Zuwendung geheilt, also durch tatsächlichen Vollzug der Schenkung. Der Bundesfinanzhof hatte nun über den Fall zu entscheiden, bei dem nach den Ausführungen des Stpfl. diesem ein Schenkungsversprechen der Eltern über einen Geldbetrag gegeben wurde, das nicht der vorgeschriebenen Form entsprach (keine notarielle Beglaubigung). Nachdem der Vater verstarb, wurde die Leistung auf Grund des Schenkungsversprechens durch die Mutter als Alleinerbin aus dem Vermögen des Verstorbenen an den Stpfl. erbracht. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der in Rede stehende Geldbetrag zunächst durch den Tod des Vaters auf die Mutter übergegangen sei und sie diesen dann selbst wiederum weiterschenkte. Insgesamt wurde also nur ein Freibetrag für Schenkungen eines Elternteils gewährt. Der Stpfl. ging hingegen von Zuwendungen jeweils von beiden Elternteilen und somit von einer Verdopplung des Freibetrags aus, da ursprünglich von beiden Eltern das Schenkungsversprechen gegeben worden sei.

Der Bundesfinanzhof stellt in dem Urteil vom 23.6.2015 (Aktenzeichen II R 52/13) heraus, dass in dem Fall, in dem ein Erblasser einem Bedachten eine Leistung schenkweise versprochen hat, ohne die hierfür erforderliche Form einzuhalten, und dann das formnichtige Schenkungsversprechen nach seinem Ableben durch Bewirkung der versprochenen Leistung aus seinem Vermögen vollzogen wird, der Erblasser Zuwendender im Sinne des Schenkungsteuergesetzes ist. Die Zuwendung werde also direkt vom Erblasser an den Bedachten erbracht. Eine Schenkung des Verstorbenen sei anzunehmen, da der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger die Zuwendung auf Grund der auf ihn übergegangenen Verpflichtung gegenüber dem Bedachten erfüllen müsse. Der vorherige Vermögensübergang auf den Erben führe nicht zu einer Änderung der Person des Zuwendenden. Es seien also die Freibeträge für beide Elternteile anzusetzen.

**Hinweis:**

In diesen Fällen ist entscheidend, dass der Nachweis gelingt, dass der Verstorbene bereits die Schenkung versprochen hat. Im besten Fall liegt hierzu ein schriftliches Schenkungsversprechen vor. Insoweit ist immer auf eine ausreichende Dokumentation zu achten.

## 5 Kindergeld: Anforderungen an den Nachweis als Ausbildungssuchender

Für ein volljähriges Kind, das das 21. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, wird Kindergeld gewährt, wenn es nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitsuchender gemeldet ist. Zur Erfüllung des letztgenannten Tatbestandsmerkmals genügt die Meldung als Arbeitsuchender; die übrigen Merkmale der Arbeitslosigkeit im Sinne der relevanten Vorschrift, wie Eigenbemühungen und Verfügbarkeit, brauchen nicht nachgewiesen zu werden. Für ein über 18 Jahre altes Kind besteht neben den erstgenannten Voraussetzungen außerdem ein Anspruch auf Kindergeld u.a. dann, wenn das Kind eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 18.6.2015 (Aktenzeichen VI R 10/14) klargestellt, dass der Registrierung als Ausbildungssuchender für den Anspruch auf Kindergeld keine (echte) Tatbestandswirkung zukommt. Diese gelte deshalb als Indiz für das Bemühen des Kindes um einen Ausbildungsplatz auch dann fort, wenn die Agentur für Arbeit nach der – auch formlos möglichen – Meldung des Kindes die Registrierung ohne Grund wieder löscht. Der Anspruch auf Kindergeld könne also nicht allein deshalb abgelehnt werden, weil das Kind bei der Arbeitsagentur nicht mehr als ausbildungs- oder arbeitssuchend registriert ist. Entscheidend sei vielmehr, ob das Kind entsprechend gemeldet war. Dieser Wille des Kindes zur Erlangung eines Arbeits- oder Ausbildungsplatzes sei dann im Einzelfall nachzuweisen. Wenn die Arbeitsagentur die Registrierung des Kindes – aus welchen Gründen auch immer – löscht, sei dies nicht entscheidend.

### Hinweis:

Das Bemühen um einen Ausbildungsplatz ist glaubhaft zu machen. Pauschale Angaben, das Kind sei im fraglichen Zeitraum ausbildungsbereit gewesen, es habe sich ständig um einen Ausbildungsplatz bemüht oder sei stets bei der Agentur für Arbeit als ausbildungssuchend gemeldet gewesen, reichen nicht aus. Um einer missbräuchlichen Inanspruchnahme des Kindergelds entgegenzuwirken, muss sich die Ausbildungsbereitschaft des Kindes durch belegbare Bemühungen um einen Ausbildungsplatz objektiviert haben. Nachgewiesen werden kann das ernsthafte Bemühen um einen Ausbildungsplatz z.B. durch eine Bescheinigung der Agentur für Arbeit, dass das Kind als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle registriert ist. Als Nachweis können aber z.B. auch erfolgte Bewerbungen auf Arbeitsstellen dienen.

## 6 Kindergeld: Konsekutives Masterstudium als Teil der Erstausbildung

Mit Urteil vom 3.9.2015 (Aktenzeichen VI R 9/15) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Masterstudium jedenfalls dann Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist, wenn es zeitlich und inhaltlich auf den vorangegangenen Bachelorstudiengang abgestimmt ist (sog. konsekutives Masterstudium). Damit besteht unter diesen Voraussetzungen auch **nach Abschluss eines Bachelorstudiengangs ein Anspruch auf Kindergeld**.

Der Sohn der Stpfl. beendete im April 2013 den Studiengang Wirtschaftsmathematik an einer Universität mit dem Bachelor-Abschluss. Seit dem Wintersemester 2012/2013 war er dort bereits für den Masterstudiengang ebenfalls im Bereich Wirtschaftsmathematik eingeschrieben und führte diesen Studiengang nach Erlangung des Bachelor-Abschlusses fort. Daneben war er 21,5 Stunden wöchentlich als studentische Hilfskraft und als Nachhilfelehrer tätig. Die Familienkasse hob die zu Gunsten der Stpfl. erfolgte Kindergeldfestsetzung ab dem Erreichen des Bachelor-Abschlusses auf. Sie ging dabei davon aus, dass die Erstausbildung des Sohns mit diesem Abschluss beendet sei. Eine grundsätzlich mögliche Weitergewährung bis zum Abschluss des Masterstudiums sei nicht möglich, da das Kind während des Studiums mehr als 20 Stunden pro Woche gearbeitet hat.

Nach der ab 2012 geltenden Gesetzesfassung ist Kindergeld auch weiterhin für ein in Ausbildung befindliches Kind zu gewähren, solange das Kind nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat. Es kommt dabei grundsätzlich nicht darauf an, ob es sich um eine Erst-, Zweit- oder Drittausbildung handelt. Allerdings entfällt der Kindergeldanspruch, wenn das Kind nach seiner Erstausbildung neben einer weiteren Ausbildung regelmäßig mehr als 20 Stunden pro Woche arbeitet. Der Bundesfinanzhof entschied nun zu Gunsten der Stpfl., dass im Streitfall das unmittelbar im Anschluss an das Bachelorstudium durchgeführte Masterstudium nicht als weitere Ausbildung, sondern noch als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu werten ist. Er stellte insoweit darauf ab, dass **Bachelor- und**

**Masterstudium in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang durchgeführt wurden** (sog. konsekutives Masterstudium) und sich daher als integrative Teile einer einheitlichen Erstausbildung darstellten. Da die Erstausbildung im Streitfall mit der Erlangung des Bachelor-Abschlusses noch nicht beendet war, sei unerheblich, dass der Sohn der Stpfl. bis zur Erlangung des Masterabschlusses mehr als 20 Stunden pro Woche gearbeitet hatte.

**Hinweis 1:**

Dies bedeutet, dass ein Nebenerwerb mit mehr als 20 Stunden pro Woche neben dem Studium nicht zwingend zum Verlust des Kindergeldanspruchs führt.

**Hinweis 2:**

Im Übrigen hat das Finanzgericht Sachsen mit Urteil vom 17.6.2015 (Aktenzeichen 4 K 357/11 Kg) entschieden, dass die universitäre Berufsausbildung grundsätzlich nicht schon mit Ablegung der letzten Prüfung, sondern erst mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses endet, es sei denn, das volljährige Kind nimmt schon vor der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses eine Vollzeitberufstätigkeit im angestrebten Beruf auf. Im Urteilsfall erfolgte die Bekanntgabe der Prüfungsentscheidung erst sechs Monate nach der letzten Prüfung.

## **7 Steuerrelevante Tätigkeiten auf Internetplattformen („eBay“)**

Vermeint haben die Steuergerichte darüber zu entscheiden, ob Verkaufstätigkeiten über die Handelsplattform „eBay“ unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeiten sind, die dann auch steuerlich – grds. bei der Umsatzsteuer, der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer – zu erfassen sind. Im Urteil vom 12.8.2015 (Aktenzeichen XI R 43/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass derjenige, der planmäßig, wiederholt und mit erheblichem Organisationsaufwand mind. 140 „fremde Pelzmäntel“ im eigenen Namen verkauft, Unternehmer ist, so dass die Verkäufe umsatzsteuerlich zu erfassen sind.

Die Stpfl. trug vor, dass im Zuge der Auflösung des umfangreichen Junggesellenhaushalts ihres Ehemanns sowie des Haushalts ihrer verstorbenen Schwiegermutter eine große Anzahl privat gebrauchter Haushaltsgegenstände sowie Pelzmäntel über eBay verkauft worden sei. Die veräußerten Pelze hätten ihrer Schwiegermutter gehört und seien zwischen 1960 und 1985 angeschafft worden. Anlässlich des Umzugs ihrer Schwiegermutter in ein Altenheim im Jahr 1991 seien diese an ihren Ehemann übergeben worden. Auf Grund der lange vergangenen Zeit und dreier weiterer Umzüge habe sie hierüber keine Unterlagen mehr. Hinsichtlich der veräußerten Pelzmäntel folgte der Bundesfinanzhof der Argumentation der Stpfl. nicht.

**Hinweis 1:**

Die Abgrenzung einer unternehmerischen Tätigkeit von steuerlich nicht relevanten „privaten“ Tätigkeiten kann nur für den Einzelfall erfolgen. Entscheidend ist, ob die Tätigkeiten über die schlichte Veräußerung nicht mehr benötigter privater Gegenstände durch eine Privatperson über ein Verkäuferkonto erheblich hinausgehen und damit als aktive händlertypische Maßnahme einzustufen sind. Ein maßgebliches Beurteilungskriterium dafür, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, besteht darin, dass der Eigentümer aktive Schritte zur Vermarktung unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender. Auch die Dauer des Zeitraums, währenddessen Lieferungen erfolgen, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen sind entscheidungsrelevant.

Keine im umsatzsteuerlichen Sinne unternehmerische Tätigkeit wird i.A. bei Sammlern angenommen, die z.B. eine private Briefmarken- oder Münzsammlung auflösen. Im vorliegenden Fall wurde der Verkauf der Pelzmäntel vom Gericht klar von Sammlerveräußerungen von Münzen und Briefmarken abgegrenzt. Zum einen veräußerte die Stpfl. nicht eigene, sondern fremde Pelzmäntel, da sich diese im Eigentum des Ehemanns befanden. Zum anderen handelte es sich nicht um Sammlerstücke, sondern um Gebrauchsgegenstände.

**Handlungsempfehlung:**

Im konkreten Fall sollte diese Frage geprüft werden, damit ggf. bestehende steuerliche Pflichten erfüllt werden. Ansonsten drohen auch strafrechtliche Konsequenzen.

**Hinweis 2:**

Zu beachten ist, dass die Finanzverwaltung zunehmend versucht, an Informationen über Handelsaktivitäten auf solchen Internetplattformen zu gelangen. So hat das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 30.6.2015 (Aktenzeichen 9 K 343/14) die deutsche Tochter-GmbH einer ausländischen Unternehmensgruppe, die eine

Internethandelsplattform betreibt, über die Drittanbieter (Privatpersonen, Händler) Gegenstände zum Verkauf anbieten, verpflichtet, auf Ersuchen des Finanzamts ein Sammelauskunftersuchen zu beantworten. Das Finanzamt verlangte im Streitfall Angaben (Namen, Anschriften, Geburtsdaten, Datum, Umfang und Art der Verkäufe) zu allen in Niedersachsen ansässigen Nutzern, die unter einem Pseudonym aufgetreten sind und in einem bestimmten Zeitraum jährlich mindestens Verkäufe i.H.v. 17 500 € über die Plattform abgewickelt haben.

## 8 Verfassungsbeschwerden gegen Alterseinkünftegesetz ohne Erfolg

Das Bundesverfassungsgericht hat mit drei Beschlüssen vom 29.9.2015 (Aktenzeichen 2 BvR 2683/11, 2 BvR 1066/10 und 2 BvR 1961/10) Verfassungsbeschwerden gegen das zum 1.1.2005 in Kraft getretene Alterseinkünftegesetz nicht zur Entscheidung angenommen. Mit diesem Gesetz erfolgte ein Systemwechsel hin zu einer nachgelagerten Besteuerung: Einerseits sind Beiträge zu entsprechenden Versicherungen steuerlich abzugsfähig, andererseits sind Renteneinkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung und aus berufsständischen Versorgungswerken – zunächst mit einem Anteil von 50 % und dann bis zum Jahr 2040 graduell auf 100 % ansteigend – der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Das Gericht entschied, dass dem Gesetzgeber bei der Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen ein weiter Gestaltungsspielraum zustehe. Insbesondere sei es mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar, dass er Renteneinkünfte aus den verschiedenen Basisversorgungswerken gleich behandelt, obwohl die hierfür bis 2004 geleisteten Beiträge teilweise in unterschiedlichem Maße steuerentlastet waren.

### Hinweis:

Somit dürfte die bisher strittige Frage der nachgelagerten Besteuerung der Renteneinkünfte geklärt sein.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

## 9 Sachbezug „Job-Ticket“: (lohn-)steuerliche Behandlung und Zuflusszeitpunkt

### a) Zuflusszeitpunkt des Sachbezugs und Nutzung der 44 €-Freigrenze

Die Attraktivität des Unternehmens als Arbeitgeber kann durch Zusatzleistungen gesteigert werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn diese lohnsteuerlich begünstigt sind. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat mit Verfügung vom 12.8.2015 (Aktenzeichen S 2334.2.1-98/5 St32) zur lohnsteuerlichen Behandlung von „Job-Tickets“ Stellung genommen, welche in der Praxis eine häufig gewählte Form der Sonderleistungen an die Arbeitnehmer darstellen.

Im Grundsatz ist zu beachten, dass in dem Fall, in dem der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Job-Tickets verbilligt oder unentgeltlich zur Verfügung stellt, insoweit grds. ein geldwerter Vorteil (Sachbezug) vorliegt. Ein geldwerter Vorteil ist dagegen nicht anzunehmen, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern ein Job-Ticket zu dem mit dem Verkehrsträger vereinbarten Preis überlässt. Aber selbst dann, wenn ein Sachbezug vorliegt, muss dieser nicht zu einer Lohnsteuerbelastung führen. Insoweit sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der geldwerte Vorteil aus der Zurverfügungstellung eines Job-Tickets wird grds. mit dem üblichen Preis nach Abzug der geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort bewertet. Da es sich um einen Sachbezug handelt, ist die Anwendbarkeit der **44 €-Freigrenze** zu prüfen. Für die Feststellung, ob die Freigrenze überschritten wird, sind alle in einem Kalendermonat zufließenden Sachbezüge zusammenzurechnen. Wird diese Freigrenze überschritten, ist der gesamte Sachbezug steuerpflichtig. Wird der geldwerte Vorteil aus der verbilligten Gewährung des Job-Tickets oder ein anderer geldwerter Vorteil pauschal lohnversteuert, wird dieser bei der



Prüfung der 44 €-Freigrenze nicht berücksichtigt.

**Hinweis:**

Wird die 44 €-Freigrenze nur geringfügig überschritten und wären damit die Sachbezüge in vollem Umfang lohnsteuerpflichtig, so kann die Steuerfreiheit durch eine Zuzahlung des Arbeitnehmers zum Job-Ticket „gerettet“ werden. Diese Zuzahlung mindert den geldwerten Vorteil.

- Für die Versteuerung des geldwerten Vorteils und insbesondere für die Anwendung der 44 €-Freigrenze ist entscheidend, **wann der Sachbezug „Job-Ticket“ zufließt**. Die 44 €-Freigrenze ist bei der monatlichen Überlassung einer Monatsmarke oder einer monatlichen Fahrberechtigung für ein Job-Ticket anwendbar, auch wenn das Job-Ticket für einen längeren Zeitraum gilt. Hiervon betroffen sind z.B. Fälle, in denen tatsächlich monatliche Tickets („Monatsmarken“) monatlich ausgehändigt werden, oder in denen Tickets, welche an sich für einen längeren Zeitraum gelten, aber jeden Monat „aktiviert/freigeschaltet“ werden. Sehen die Tarif- und Nutzungsbestimmungen für ein Job-Ticket vor, dass die jeweilige monatliche Fahrberechtigung durch die rechtzeitige monatliche Zahlung des Arbeitgebers an das Verkehrsunternehmen erworben wird, fließt der geldwerte Vorteil aus dem Sachbezug „Job-Ticket“ monatlich – und nicht bei Kauf/Teilnahmeerklärung für den gesamten Gültigkeitszeitraum – zu.

**Beispiel:**

Der Arbeitnehmer erhält von seinem Arbeitgeber zum 1.1.2016 unentgeltlich eine Fahrkarte für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte („Job-Ticket“). Die Karte hat den Aufdruck „gültig bis 31.12.2017“. Nach den Tarifbestimmungen des Verkehrsanbieters wird während der Gültigkeitsdauer 1.1.2016 – 31.12.2017 die monatliche Fahrberechtigung durch die rechtzeitige monatliche Zahlung erworben. Nach der zutreffenden Berechnung des Arbeitgebers beträgt der geldwerte Vorteil aus dem Sachbezug „Job-Ticket“ monatlich 42 €. Weitere Sachbezüge liegen nicht vor.

Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge ist anwendbar. Da es sich um die monatliche Fahrberechtigung eines Job-Tickets handelt, das für einen längeren Zeitraum gilt, fließt der geldwerte Vorteil aus dem Sachbezug monatlich zu. Der geldwerte Vorteil von monatlich 42 € übersteigt die 44 € -Freigrenze nicht, so dass er nicht zu versteuern ist.

**Handlungsanweisung:**

Im konkreten Fall kann die lohnsteuerliche Behandlung durch eine Anrufungsauskunft abgesichert werden.

**Hinweis:**

Ist jedoch nach den Tarifbestimmungen des Verkehrsanbieters davon auszugehen, dass dem Arbeitnehmer eine Jahreskarte zur Verfügung gestellt wird, fließt dem Arbeitnehmer der gesamte Jahresvorteil mit dem (einmaligem) Erwerb der Jahreskarte zu. Dies soll nach dem BFH-Urteil vom 14.11.2012 (Aktenzeichen VI R 56/11) auch dann gelten, wenn ein Jobticket verbilligt überlassen wird, jederzeit kündbar ist und ein Eigenanteil vom Arbeitnehmer in monatlichen Beträgen zu zahlen ist. Da in diesem Fall die Freigrenze in Höhe von 44 € regelmäßig überschritten wird, ist der Jahresbetrag des Sachbezugs in diesem Zeitpunkt in vollem Umfang zu versteuern.

Wird Arbeitnehmern eines Verkehrsträgers ein geldwerter Vorteil aus dem Sachbezug „Job-Ticket“ gewährt, so kann der Freibetrag von 1 080 € je Jahr genutzt werden.

**b) Lohnsteuerpauschalierung**

Kann die 44 €-Freigrenze nicht genutzt werden und liegen in der unentgeltlichen bzw. verbilligten Zurverfügungstellung des Job-Tickets dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfende Sachbezüge vor, so kann die Lohnsteuer vom Arbeitgeber mit 15 % pauschaliert werden.

**Hinweis:**

Die Pauschalierung gilt grds. nur für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Fahrtkostenzuschüsse (eine Barlohnnumwandlung ist also nicht zulässig) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die Pauschalierung ist auf den Betrag beschränkt, den der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden. Da die tatsächlichen Fahrtkosten für öffentliche Verkehrsmittel aber grundsätzlich in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar sind, können sie in voller Höhe pauschaliert werden.

Zu beachten ist allerdings, dass dieses Wahlrecht des Arbeitgebers, die Lohnsteuer für geldwerte

Vorteile bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu pauschalieren, nicht durch einen Antrag, sondern durch Anmeldung der mit einem Pauschalsteuersatz erhobenen Lohnsteuer ausgeübt wird, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.9.2015 (Aktenzeichen VI R 69/14) entschieden hat. Im Urteilsfall wurden geldwerte Vorteile aus solchen Sachbezügen auf Grund falscher Einschätzung zunächst nicht der Lohnsteuer unterworfen. Dies wurde im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung aufgegriffen und das Finanzamt erließ einen Lohnsteuerhaftungsbescheid unter Zugrundelegung eines Bruttosteuersatzes von 30,10 %. Nach einem Streit auch über die Höhe des anzusetzenden Vorteils beantragte der Stpfl. erstmals im finanzgerichtlichen Verfahren die Anwendung des Pauschalsteuersatzes. Das Finanzgericht bestätigte den vom Finanzamt angewendeten Steuersatz, denn das Pauschalierungswahlrecht sei erst nach Ausschreibung oder Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen für den Pauschalierungszeitraum und damit verspätet ausgeübt worden. Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof hat – da vorliegend nicht einschlägig – ausdrücklich die Frage offen gelassen, ob das Wahlrecht des Arbeitgebers, die Lohnsteuer für geldwerte Vorteile bei **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** zu pauschalieren, noch nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigungen ausgeübt werden kann.

**Handlungsempfehlung:**

In einschlägigen Fällen ist also dringend darauf zu achten, dass der Antrag auf Pauschalierung der Lohnsteuer in der richtigen Form und rechtzeitig geltend gemacht wird.

**10 Umsatzbesteuerung der unentgeltlichen Zurverfügungstellung von Sportanlagen durch einen Arbeitgeber an seine Mitarbeiter**

Bei geldwerten Vorteilen an die Mitarbeiter sind nicht nur lohnsteuerliche, sondern auch umsatzsteuerliche Aspekte zu beachten. So hat das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 1.10.2015 (Aktenzeichen 5 K 1994/13 U) entscheiden, dass in dem Fall, in dem ein Arbeitgeber die Kosten für gesundheitsfördernde Trainingsprogramme der Arbeitnehmer übernimmt, dies ausnahmsweise im überwiegenden betrieblichen Interesse liegt, wenn das Programm bzw. die geförderte Maßnahme einer spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit des Arbeitnehmers vorbeugt oder ihr entgegenwirkt. Allgemeine in der Freizeit stattfindende gesundheitspräventive Maßnahmen lägen aber zu allererst im persönlichen Interesse der Arbeitnehmer und seien daher als unentgeltliche Wertabgaben der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Im Urteilsfall standen den Arbeitnehmern im konzerneigenen Fitnessstudio Räume mit verschiedenen Kraftgeräten sowie Kursangebote wie Spinning, Aerobic, Steppaerobic, Pilates, Rückenschule etc. zur Verfügung. Mangels arbeitsvertraglicher Regelung sei hierin auch nicht eine Gegenleistung für die von den Arbeitnehmern aufgewendete Arbeitsleistung und damit Arbeitslohn zu sehen gewesen. Diese Leistungen sind nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Als Indizien, die gegen ein überwiegend betriebliches Interesse des Arbeitgebers sprachen, nannte das Gericht die fehlende Teilnahmeverpflichtung an den Angeboten sowie die Tatsache, dass die Nutzung nur außerhalb der Arbeitszeit erfolgen durfte.

**Handlungsempfehlung:**

Ein überwiegendes betriebliches Interesse an einer solchen Leistung müsste im Einzelfall sorgfältig nachgewiesen werden. Die allgemeine Gesundheitsvorsorge liegt zwar auch im Interesse eines Arbeitgebers, aber zu allererst im persönlichen Interesse der Arbeitnehmer. Es müsste vielmehr nachgewiesen werden, dass die Angebote spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigungen der Gesundheit ihrer Arbeitnehmer vorbeugen oder ihnen entgegenwirken sollen.

**11 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2016**

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung

zu bewerten. Dies gilt seit dem 1.1.2014 auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € nicht übersteigt.

**Hinweis:**

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die Finanzverwaltung, dass es sich um ein „Belohnungessen“ und nicht um eine „übliche“ Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2016 gewährt werden, betragen:

- für ein Mittag- oder Abendessen **3,10 €** (2015: 3,00 €) und
- für ein Frühstück **1,67 €** (2015: 1,63 €).

**Handlungsempfehlung:**

Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen sind ab dem 1.1.2016 die neuen Sätze zu berücksichtigen.

**Hinweis:**

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt seit 2014 der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich.

## **12 Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des anderen Ehepartners keine Werbungskosten**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.10.2015 (Aktenzeichen VI R 22/14) klargestellt, dass Aufwendungen für Besuchsfahrten eines Ehepartners zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des anderen Ehepartners auch bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit des anderen Ehepartners grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar sind. Im Urteilsfall wurde der Stpfl. zusammen mit seiner Ehefrau (E) zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte als Monteur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. E erzielte als Hausfrau keine Einkünfte. Im Streitjahr war der Stpfl. auf verschiedenen Baustellen im Ausland eingesetzt. In der Zeit vom 27.8.2007 bis zum 12.10.2007 war er auf einer Baustelle in den Niederlanden tätig. Der Stpfl. führte am 15./16.9.2007 und am 29./30.9.2007 Fahrten von seiner Tätigkeitsstätte in den Niederlanden zu der gemeinsam mit E genutzten Wohnung in A und zurück durch. E besuchte den Stpfl. am 9./10.9.2007, am 23./24.9.2007 und am 6./7.10.2007 in den Niederlanden. Die Aufwendungen für diese Fahrten der E (520 km × 0,30 € × 3 Fahrten = 468 €) machte der Stpfl. als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Zur Begründung trug er vor, er habe aus beruflichen Gründen die Fahrten nicht selbst durchführen können. Die Arbeitgeberin des Stpfl. bescheinigte, dass seine Anwesenheit auf der Baustelle im Jahr 2007 an den Wochenenden aus produktionstechnischen Gründen erforderlich gewesen sei. Das Finanzamt berücksichtigte die Aufwendungen für die vorgenannten Fahrten der E auch im Einspruchsverfahren nicht. Diese Vorgehensweise bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof.

Zwar gehörten zu den Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen. Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) könnten jeweils für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden. Im vorliegenden Fall seien die betreffenden Reisen der E aber keine Familienheimfahrten in diesem Sinne gewesen. Da die Bauausführungen oder Montagen am Beschäftigungsort nicht als erste Tätigkeitsstätten, sondern als typischerweise ständig wechselnde berufliche Tätigkeitsstätten einzustufen waren, habe der Stpfl. in den Niederlanden keine doppelte Haushaltsführung begründet.

Die Aufwendungen für die Besuchsfahrten der E zum Beschäftigungsort des Stpfl. in den Niederlanden seien auch nicht als Werbungskosten abzugsfähig; denn sie seien nicht beruflich veranlasst gewesen. Beruflich veranlasst seien grundsätzlich nur die Mobilitätskosten, die der Arbeitnehmer selbst aufwendet, um an der Tätigkeitsstätte seine Berufstätigkeit auszuüben. Der Weg zur Tätigkeitsstätte und zurück sei notwendige Voraussetzung zur Erzielung von Einkünften. Anders verhalte es sich jedoch bei den zu beurteilenden Aufwendungen für die Fahrten der Ehefrau zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des Ehemanns. Diese Fahrten dienten grundsätzlich nicht der Förderung des Berufs und seien daher keine Werbungskosten.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof hat ausdrücklich offen gelassen – da vorliegend nicht entscheidungserheblich –, ob er an seiner bisherigen Rechtsprechung, nach der sog. umgekehrte Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten abziehbar sein können, weiter festhält.

### **13 Besprochene Kassetten und Excel-Tabellen sind kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch**

Das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 18.6.2015 (Aktenzeichen 10 K 33/15) bestätigt – wie bereits andere Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit in der Vergangenheit – die hohen formalen Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zum Nachweis der privat bzw. dienstlich gefahrenen Kilometer, wenn für den geldwerten Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis nicht die 1 %-Regelung angesetzt werden soll, sondern die tatsächlichen Kosten zu Grunde gelegt werden sollen. Entschieden wurde in dem vorliegenden Verfahren, dass ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht vorliegt, wenn es in der Form eines Diktiergeräts geführt wird. Im Streitfall wurden zu Beginn einer jeden Fahrt der Zweck der Fahrt, das Datum und der Kilometerstand diktiert, während der Fahrt wurden besondere Vorkommnisse wie Staus, Straßensperrungen und Umleitungen und zum Ende der Fahrt wiederum der Kilometerstand diktiert. Die Ansagen auf den Bändern (Kassetten) wurden zweimal wöchentlich in Excel-Tabellen übertragen, die ausgedruckten Blätter als lose Blätter gesammelt und erst am Jahresende gebunden, die Bänder aufbewahrt und nicht überspielt.

Zwar sei der Begriff des „ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs“ gesetzlich nicht definiert, aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung folge allerdings, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils (Privatfahrten einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssten. Dazu gehöre auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt worden ist. Eine mithilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genüge diesen Anforderungen nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder zumindest in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offen gelegt werden.

Im entschiedenen Fall schieden die Excel-Tabellen bereits deshalb als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch aus, weil sie das ganze Jahr über als lose Blätter gesammelt und erst am Jahresende gebunden wurden. Außerdem waren sie jederzeit änderbar. Auch die besprochenen Kassetten des Diktiergeräts stellten nach Ansicht des Gerichts kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch dar. Denn die Bänder waren mit den heutigen technischen Möglichkeiten ebenfalls jederzeit änderbar und konnten zudem immer neu besprochen werden. Auch eine Überprüfung, ob die Angaben auf den Bändern „eins zu eins“ in die Excel-Tabellen übertragen wurden, habe nicht mit vertretbarem Aufwand erfolgen können.

**Hinweis:**

Bestätigt werden die hohen formalen Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, welche in der Praxis dringend zu beachten sind.

Für dienstliche Fahrten sind grundsätzlich die folgenden Angaben erforderlich:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit;
- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute;

– Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

#### **14 Kein Werbungskostenabzug von Aufwendungen einer Schuhverkäuferin für eigene Schuhe**

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 1.7.2015 (Aktenzeichen 9 K 3675/14 E) stellen Aufwendungen, die einer Schuhverkäuferin für den Kauf von während der Arbeitszeit getragenen Schuhen bei ihrem Arbeitgeber entstehen, keine Aufwendungen für Arbeitsmittel (typische Berufskleidung) dar; sie können somit nicht als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden. Dies gelte auch dann, wenn der Kauf der Schuhe bei dem Arbeitgeber von diesem erwartet oder verlangt worden ist.

Damit bestätigt das Finanzgericht den Grundsatz, dass die Anschaffung bürgerlicher Kleidung selbst dann nicht zum Werbungskostenabzug führt, wenn kein Zweifel daran besteht, dass die konkreten Kleidungsstücke so gut wie ausschließlich im Beruf getragen werden. Die Berücksichtigung der Aufwendungen für Bekleidung als Werbungskosten scheidet wegen des Abzugsverbots für auch privat veranlasste Kosten bereits immer dann aus, wenn die private Benutzung eines Kleidungsstücks als bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt. Auch wenn die konkreten Kleidungsstücke ohne die beruflichen Gründe überhaupt nicht angeschafft worden wären und sie der Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. dienen sollen, sei das Tragen bürgerlicher Kleidung jedenfalls auch gleichzeitig deswegen der allgemeinen Lebensführung zuzurechnen, weil es dem menschlichen Bedürfnis nach Bekleidung Rechnung trägt.

Ausdrücklich zugelassen sei der Werbungskostenabzug für Aufwendungen betreffend „typischer Berufskleidung“. Diese liege vor, wenn sie ihrer Beschaffenheit nach objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Verwendung bestimmt und wegen der Eigenart des Berufs nötig ist. Diese Voraussetzung sei gegeben für Amtstrachten, den schwarzen Anzug eines Leichenbestatters und eines katholischen Geistlichen, den Frack eines Kellners, weiße Arztkittel, den Cut eines Empfangschefs, uniformähnliche Dienstkleidung der Mitarbeiter einer Luftverkehrsgesellschaft sowie für Arbeitsanzüge (z.B. der Bergleute), Schutzhelme, Sicherheitsschuhe oder Uniformen.

Im Urteilsfall handelte es sich nach Ansicht des Finanzgerichts bei den Schuhen aber nicht um typische Berufsbekleidung. Die streitgegenständlichen Schuhe seien – wie bereits der Umstand zeige, dass sie an den breiten Kundinnenkreis verkauft werden, den der Arbeitgeber der Stpfl. als Zielgruppe hat – Objekte, wie sie allgemein zur Damenmode gehören. Damit seien die Schuhe nicht der typischen Berufskleidung zuzurechnen. Auch der Umstand, dass der Arbeitgeber der Stpfl. möglicherweise erwartet oder verlangt, dass die Stpfl. die Schuhe bei ihm erwirbt, führe zu keiner anderen Beurteilung. Ob die Stpfl. verpflichtet ist, die Schuhe tatsächlich beim Arbeitgeber zu kaufen, könne offen bleiben. Die Schuhe könnten ihrer Beschaffenheit nach jedenfalls gleichermaßen bei privaten Anlässen als Teil der normalen bürgerlichen Bekleidung getragen werden.

##### **Hinweis:**

Die Möglichkeiten für den Werbungskostenabzug bei Kleidungsstücken sind also äußerst begrenzt.

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

#### **15 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)**

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese

Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, sodass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Werts anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Bei **gemischten Betrieben** (Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 16.12.2015 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/13/10001-03, DOK 2015/1027558) die für das Jahr 2016 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die folgenden Werte für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen:

Gewerbebranchen	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 199 €	404 €	1 603 €
Fleischerei	930 €	835 €	1 765 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 172 €	983 €	2 155 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 616 €	1 764 €	3 380 €
Getränkeeinzelhandel	95 €	297 €	392 €
Café und Konditorei	1 158 €	647 €	1 805 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	647 €	68 €	715 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 320 €	754 €	2 074 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	297 €	216 €	513 €

**Handlungsempfehlung:**

Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2016 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. ist der Buchungsbetrag den Änderungen anzupassen.

**16 Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Kein Betriebsausgabenabzug bei Nutzung eines nach der sog. 1 %-Regelung versteuerten Dienstwagens eines Arbeitnehmers**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.7.2015 (Aktenzeichen III R 33/14) entschieden, dass ein Arbeitnehmer, der einen ihm von seinem Arbeitgeber überlassenen Pkw auch für seine selbständige Tätigkeit nutzen darf, bei dieser Tätigkeit keine Betriebsausgaben für den Pkw abziehen kann, wenn der Arbeitgeber sämtliche Kosten des Pkw getragen hat und die private Nutzungsüberlassung nach der sog. 1 %-Regelung versteuert worden ist.

Im Urteilsfall erzielte der Stpfl. als Unternehmensberater sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger als

auch aus selbständiger Arbeit. Sein Arbeitgeber stellte ihm einen Dienstwagen zur Verfügung, den der Stpfl. uneingeschränkt für Fahrten im Rahmen seiner Angestelltentätigkeit sowie im privaten und freiberuflichen Bereich nutzen durfte. Sämtliche Kosten des Pkw trug der Arbeitgeber des Stpfl. Von den 60 000 km, die der Stpfl. im Streitjahr 2008 zurückgelegt hatte, entfielen 37 000 km auf die Angestelltentätigkeit, 18 000 km auf die freiberufliche Tätigkeit und 5 000 km auf private Fahrten. Für die private Nutzungsüberlassung des Pkw erfolgte eine Besteuerung des Sachbezugs auf der Basis des Bruttolistenpreises des Pkw nach der sog. 1 %-Regelung. Bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit machte der Stpfl. für den Pkw Betriebsausgaben geltend. Diese ermittelte er, indem er den versteuerten Sachbezug (1 %-Regelung) im Verhältnis der betrieblichen Fahrten zu den privaten Fahrten aufteilte. Das Finanzamt lehnte den Betriebsausgabenabzug ab.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Der Abzug von Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit setze voraus, dass beim Stpfl. selbst und nicht bei Dritten Aufwendungen entstanden sind. Die Aufwendungen müssten zudem durch die selbständige Tätigkeit veranlasst worden sein. Im Streitfall trug jedoch der Arbeitgeber des Stpfl. sämtliche Kosten des Pkw und es habe kein Fall vorgelegen, in dem man dem Stpfl. ausnahmsweise die Aufwendungen des Arbeitgebers als eigene hätte zurechnen können. Die Anwendung der 1 %-Regelung sei unabhängig davon erfolgt, ob und wie der Arbeitnehmer den Pkw tatsächlich nutzte. Es würden sich daher für den Arbeitnehmer auf der Einnahmenseite keine nachteiligen Folgen daraus ergeben, dass er den Dienstwagen auch zur Erzielung anderer Einkünfte einsetzte. Entsprechend könne dann im Rahmen der anderen Einkünfte, hier der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, nicht davon ausgegangen werden, dass beim Stpfl. ein Wertabfluss stattfand.

**Hinweis:**

Nicht entschieden wurde, wie sich der Fall darstellen würde, wenn der Stpfl. ein Fahrtenbuch geführt hätte. Dann käme ein Betriebsausgabenabzug möglicherweise in Betracht, wenn der Stpfl. eigenständige geldwerte Vorteile sowohl für die private als auch für die freiberufliche Nutzung zu versteuern hätte, die nach den jeweils tatsächlich gefahrenen Kilometern zu ermitteln wären.

## **17 Abzugsverbot für Gewerbesteuer ist verfassungsgemäß**

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 wurde ausdrücklich gesetzlich geregelt, dass die Gewerbesteuer die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (und auch der Gewerbesteuer selbst) nicht mindern darf. Zum Ausgleich wurde die Steuermesszahl bei der Berechnung der Gewerbesteuer abgesenkt und die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer bei Bezug von gewerblichen Einkünften erhöht.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 10.9.2015 (Aktenzeichen IV R 8/13) bestätigt, dass die gesetzlich angeordnete Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer verfassungsgemäß ist. Zwar sei die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe einzustufen, doch die Berechnung der Einkommensteuer auf Basis des Gewinns vor Gewerbesteuer verstoße nicht gegen die verfassungsrechtlichen Vorgaben. Insbesondere sei mit der Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer bei Bezug von Einkünften aus Gewerbebetrieb („Gewerbesteueranrechnung“) erhöht worden, was eine weitgehende Kompensation der Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer bedeute. Im Übrigen habe diese Regelung zu einer Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz und zu einer Entflechtung der Finanzierungsströme der staatlichen und der kommunalen Ebene geführt, was nach Ansicht des Gerichts legitime gesetzgeberische Ziele sind.

**Hinweis:**

Zu beachten ist die mit dieser Änderung eingetretene gestiegene Bedeutung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb („Gewerbesteueranrechnung“). In der Praxis treten nicht selten Fälle auf, in denen diese Steuerermäßigung nicht in dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Maße greift. So bspw., wenn aus anderen Einkunftsquellen Verluste resultieren oder auch bei steuerlichen Besonderheiten hinsichtlich der Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, z.B. auf Grund von Sonder- und Ergänzungsbilanzen. In der Praxis ist dieser Umstand in Steuerplanungsrechnungen sorgfältig zu überprüfen. Im Einzelfall kann die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb durch Gestaltungen optimiert werden.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 18 Teilentgeltliche Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Überträgt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft einzelne Wirtschaftsgüter aus einem eigenen Betriebsvermögen (z.B. Einzelunternehmen) in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto und somit gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so wird dieser Vorgang als unentgeltlich angesehen, so dass die Buchwerte des Wirtschaftsguts fortgeführt werden, mithin stille Reserven nicht aufgedeckt und damit (zunächst) nicht versteuert werden müssen. Anders ist dies dann, wenn als Gegenleistung für die Übertragung des Wirtschaftsguts ein Entgelt gewährt wird, welches auch in der Übernahme einer Verbindlichkeit oder der Gutschrift auf einem Privatkonto (Darlehenskonto) bestehen kann. In diesem Fall wird ein entgeltlicher Vorgang gesehen und mithin vorhandene stille Reserven werden aufgedeckt und somit besteuert. Bedeutung hat dies insbesondere bei der Einbringung von Grundstücken.

Strittig ist nun der Fall, in dem sowohl eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto erfolgt als auch eine sonstige Gegenleistung gewährt wird, z.B. eine Gutschrift auf einem Privatkonto (Darlehenskonto) erfolgt. Bei einer solchen teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften werden zwei Lösungswege vertreten:

- Die Finanzverwaltung teilt den Vorgang in ein voll unentgeltliches und ein voll entgeltliches Geschäft auf und ordnet den Buchwert anteilig den beiden Teilen des Geschäfts zu (sog. strenge Trennungstheorie). Für die Bestimmung der Entgeltlichkeitsquote wird die sonstige Gegenleistung, die nicht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt, mit dem Teilwert (Verkehrswert) des übertragenen Wirtschaftsguts ins Verhältnis gesetzt. Durch diese Berechnung ergibt sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts in der Regel ein Gewinnrealisierungsbetrag, da der auf die entgeltliche Übertragung entfallende Teilwert den anteiligen Buchwert meist übersteigt. Für den unentgeltlichen Teil der Übertragung kann der anteilige Buchwert ohne Aufdeckung von stillen Reserven fortgeführt werden.
- Der IV. Senat des Bundesfinanzhof vertritt dagegen eine „modifizierte Trennungstheorie“. Danach wird das Rechtsgeschäft ebenfalls in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt. Allerdings wird der gesamte Buchwert bis zur Höhe des Teilentgelts nur dem entgeltlichen Teil zugerechnet, sodass eine Gewinnrealisierung nur eintritt, soweit die Gegenleistung über dem Buchwert liegt. Unterschreitet die Gegenleistung den gesamten Buchwert, wird eine Gewinnrealisation verneint. Diese Rechtsprechung wird von der Finanzverwaltung nicht angewendet.

Nun hat der X. Senat des Bundesfinanzhofs diese Frage mit Beschluss vom 27.10.2015 (Aktenzeichen X R 28/12) dem übergeordneten Großen Senat zur Entscheidung vorgelegt. Der X. Senat folgt anders als der IV. Senat der Auffassung der Finanzverwaltung. Abzuwarten bleibt, wie der Große Senat diese Frage entscheidet.

#### **Hinweis:**

Im Einzelfall kann diese Frage erhebliche steuerliche Folgen nach sich ziehen. Bei teilentgeltlichen Übertragungen von einzelnen Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft besteht also derzeit Rechtsunsicherheit hinsichtlich der steuerlichen Folgen.



---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 19 **Verfassungsmäßigkeit der Abschaffung des Werbungskostenabzugs bei Kapitaleinkünften bestätigt**

Bei Einkünften aus Kapitalvermögen ist unter Anwendung der Abgeltungsteuer mit einem Steuersatz von 25 % der Abzug tatsächlich angefallener Werbungskosten ausdrücklich ausgeschlossen. Diese sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 € bzw. 1 602 € bei der Zusammenveranlagung abgegolten. Dass dieser Ausschluss des Abzugs tatsächlich angefallener Werbungskosten verfassungsgemäß ist, hat nun nochmals das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 30.9.2015 (Aktenzeichen 3 K 1277/11 E) bestätigt. Der mit dem Abzugsverbot verbundene Verstoß gegen das steuerliche Nettoprinzip sei unbedenklich und der Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € als eine vom Gesetzgeber vorgesehene Typisierung der Werbungskosten möglich und zulässig.

#### **Hinweis:**

Vor dem Bundesfinanzhof ist in dieser Frage allerdings noch das unter dem Aktenzeichen IX R 48/14 geführte Verfahren anhängig, so dass eine endgültige Klärung noch nicht erfolgt ist. Die Aussichten, dass der Werbungskostenabzugsausschluss als verfassungswidrig eingestuft wird, werden allerdings im Fachschrifttum als gering eingeschätzt.

### 20 **Bewertung eines Anteils an einem Flugzeug-Fonds für Zwecke der Schenkung-/ Erbschaftsteuer**

Die Bewertung eines Flugzeug-Fonds in Rechtsform einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft im Rahmen der Schenkung-/Erbschaftsteuer erfolgt mit den Anteilen des Gesellschafters an den Vermögensgegenständen und Schulden, also rein nach einem Sachwertverfahren. Ein darüber hinausgehender Wertansatz – z.B. unter Berücksichtigung des Kurswerts oder des Ertragswerts – kommt für vermögensverwaltende Gesellschaften nicht in Betracht, wie das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 16.4.2015 (Aktenzeichen 3 K 1402/12 F) entschied.

#### **Hinweis:**

Dies gilt auch für andere Fonds, die lediglich einer vermögensverwaltenden Tätigkeit nachgehen.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 21 **Blockheizkraftwerk in der Regel unselbständiger Gebäudebestandteil und kein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut**

Bislang wurden sowohl dachintegrierte Photovoltaikanlagen als auch Blockheizkraftwerke wie selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter behandelt. Dies hatte zur Folge, dass Investitionsabzugsbeträge bzw. Sonderabschreibungen nach dem Einkommensteuergesetz in Frage kamen und die Abschreibung nicht nach den Maßgaben der Gebäudeabschreibung, sondern gesondert für diese Wirtschaftsgüter zu bemessen war. Hinsichtlich der Behandlung von dachintegrierten Photovoltaikanlagen wird diese Auffassung beibehalten, hinsichtlich von Blockheizkraftwerken, soweit diese nicht als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind, wird sie aber ausdrücklich aufgegeben, wie das Bayerische Landesamt für Steuern mit Schreiben vom 1.10.2015 (Aktenzeichen S 2240.1.1.-6/2 St32) mitteilt.

Anlass hierfür war u.a. das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23.9.2014 (Aktenzeichen 3 K 2163/12). Das Finanzgericht führt aus, dass der eigentliche Zweck des Blockheizkraftwerks in der Beheizung des Gebäudes und der Versorgung desselben mit warmem Wasser liege. Es diene damit vorrangig dazu, das Gebäude nutzbar zu machen und sei als unselbständiger Gebäudeteil anzusehen. Im Urteilsfall führte der Ersatz der bisherigen Heizungsanlage in einem Vermietungsobjekt durch ein Blockheizkraftwerk zu sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen des vermieteten Objekts.

**Handlungsempfehlung:**

Aus Vertrauensschutzgründen räumt die Finanzverwaltung dem Stpfl. ein Wahlrecht ein, die bisherige Verwaltungsauffassung weiterhin anzuwenden auf alle Blockheizkraftwerke, die vor dem 31.12.2015 angeschafft, hergestellt oder verbindlich bestellt worden sind. Es ist gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung oder des Feststellungsverfahrens spätestens für den Veranlagungszeitraum 2015 auszuüben.

**Hinweis:**

Insbesondere bei Einbau eines Blockheizkraftwerks im Rahmen einer Sanierung wirkt sich die geänderte Rechtsprechung günstig aus.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzgericht die Frage offen gelassen, ob der Verkauf des mit dem Blockheizkraftwerk erzeugten Stroms als gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist oder aber, weil der Strom ganz überwiegend an die Mieter verkauft wurde, dies als unselbständige Nebenleistung zu den Vermietungseinkünften zu qualifizieren ist. Insoweit ist jeweils im konkreten Fall festzustellen, wie der erzeugte Strom und die anfallende Wärme genutzt werden.

## **22 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für ein Familienheim**

Erbschaftsteuerfrei ist u.a. der Erwerb von Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück durch Kinder und der Kinder verstorbener Kinder von Todes wegen, soweit zum einen der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Zum anderen muss die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein (Familienheim) und zudem darf die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigen. Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.

### **a) Steuerbefreiung trotz verzögerter Selbstnutzung?**

Mit Urteil vom 23.6.2015 hat der Bundesfinanzhof (Aktenzeichen II R 39/13) entschieden, dass Kinder des Erblassers ein vom Erblasser zu Wohnzwecken genutztes Familienheim steuerfrei erwerben können, wenn sie innerhalb angemessener Zeit nach dem Erbfall die Absicht fassen, das Familienheim selbst für eigene Wohnzwecke zu nutzen, und diese Absicht durch den Einzug auch tatsächlich umsetzen. Angemessen sei regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach Erbfall. Dem Erwerber sei zunächst eine gewisse Zeit einzuräumen, um zu prüfen, ob er in die Wohnung einzieht. Hat er den Entschluss zum Einzug gefasst, benötige er i.d.R. weitere Zeit für Renovierung bzw. Gestaltung der Wohnung für eigene Wohnzwecke sowie für die Durchführung des Umzugs.

In dem vorliegenden Fall waren der Stpfl. und seine Schwester je zur Hälfte Miterben ihres Ende 2010 verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehörte ein Zweifamilienhaus. Eine Wohnung war vom Vater und der Schwester gemeinsam genutzt worden; eine Wohnung war fremdvermietet. Ende 2011 zog der Stpfl. mit seiner Ehefrau in die vormalige Wohnung des Vaters ein. Bei der Erbauseinandersetzung im März 2012 erhielt der Stpfl. dann das Alleineigentum an dem Zweifamilienhaus. Das Finanzamt gewährte die Steuerbefreiung für die selbstgenutzte Wohnung (vormals Wohnung des Vaters) nur entsprechend dem Erbteil des Stpfl. und damit nur zur Hälfte.

Der Bundesfinanzhof folgte dagegen der Rechtsauffassung des Finanzgerichts, dass die Steuerbegünstigung in voller Höhe, also auch für den erst im Rahmen der Erbauseinandersetzung

erworbenen Anteil an der Wohnung zu berücksichtigen sei. Dem Stpfl. stehe die Steuerbefreiung für die selbstgenutzte Wohnung zu, weil er ca. ein Jahr nach dem Erbfall und damit innerhalb angemessener Zeit eingezogen sei. Eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung könne auch vorliegen, wenn die Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten nach dem Erbfall genutzt wird. Allerdings müsse der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat und aus welchem Grund ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war. Unschädlich sei, dass die Erbauseinandersetzung erst über ein Jahr nach dem Erbfall erfolgt sei.

**Hinweis:**

Die Selbstnutzung durch den Erben muss in angemessener Zeit erfolgen. Vergehen mehr als sechs Monate, so sollten die Gründe für die Verzögerung sorgfältig dokumentiert werden. Der Bundesfinanzhof hat ausdrücklich entschieden, dass die Ansicht der Finanzverwaltung hinsichtlich der zeitlichen Komponente zu eng und damit abzulehnen ist.

**b) Steuerbefreiung setzt tatsächliche Nutzung für eigene Wohnzwecke voraus**

Mit Urteil vom 23.6.2015 (Aktenzeichen II R 13/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Steuerbefreiung für ein Familienheim zwingend eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken voraussetzt. Dass der Erbe aus „zwingenden Gründen“ daran gehindert ist, spielte aus Sicht des Gerichts insoweit keine Rolle.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. eine neue Arbeitsstelle in einem ca. 500 km vom geerbten Wohnhaus entfernt liegenden Ort angenommen. Er hatte sich gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet, seinen Wohnsitz an den künftigen Dienort oder in dessen nähere Umgebung zu verlegen. Aus diesem Grund kam es nie zu einer Nutzung des geerbten Wohnhauses des verstorbenen Vaters zu eigenen Wohnzwecken. Der Stpfl. machte dennoch die Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer geltend und argumentierte, dass er aus „zwingenden Gründen“ daran gehindert gewesen sei, das Einfamilienhaus selbst zu nutzen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte aber die Ablehnung der Steuerbefreiung. Die Steuerbefreiung erfasse – unter weiteren Voraussetzungen – u.a. die Wohnung in einem mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstück, wenn die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist. Dies setze voraus, dass der Erwerber die Absicht hat, das Haus selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt. Erforderlich sei neben der Widmung der Wohnung zur Selbstnutzung also auch, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Eine Steuerbefreiung für ein Familienheim scheidet aus, wenn der Erwerber von vornherein gehindert ist, die Wohnung in dem von Todes wegen erworbenen Einfamilienhaus für eigene Wohnzwecke zu nutzen und deshalb auch tatsächlich nicht einzieht. Unerheblich sei in diesem Zusammenhang, welche Gründe der Aufnahme einer Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke entgegenstehen.

**Hinweis:**

Abzugrenzen ist von dem gesetzlich geregelten Fall, dass ein Erwerber ein Haus durch die Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken als Familienheim bestimmt hat, es auch zunächst selbst nutzt und die Nutzung als Familienheim später innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb entfällt. Diese Aufgabe der Selbstnutzung zu Wohnzwecken führt grundsätzlich zum Wegfall der Steuerbefreiung. Ausnahmsweise ist die Beendigung der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken unschädlich, wenn der Erwerber aus zwingenden Gründen am **weiteren** Bewohnen des Familienheims gehindert ist. Zwingende Gründe, die einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entgegenstehen, können die Steuerbefreiung eines bereits selbst genutzten Familienheims also bestehen lassen. Sie führen jedoch nicht dazu, dass die Steuerbefreiung zu gewähren ist, wenn das Haus von Anfang an nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Nimmt der Erwerber die Selbstnutzung eines Hauses zu eigenen Wohnzwecken überhaupt nicht auf, ist das von Todes wegen erworbene Haus kein Familienheim und damit der Erwerb nicht steuerbefreit.

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

### **23 Gesetzgebungsinitiative zur zukünftigen Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen zunächst aufgegeben**

Mit dem vom BMF am 21.7.2015 vorgelegten Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung hätte (in Gestalt einer Neuregelung in § 8b Abs. 4 KStG) eine Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen, die Kapitalgesellschaften an anderen Kapitalgesellschaften halten, eingeführt werden sollen. Veräußerungsgewinne wären danach bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens der Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen gewesen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hätte. Mit Bearbeitungsstand vom 16.12.2015 hat das BMF nun allerdings einen sog. Referentenentwurf (zur Reform der Investmentbesteuerung) vorgelegt, der diese – in der Fachwelt bereits heftig kritisierte – Neuregelung nicht mehr enthält. Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen, die durch Kapitalgesellschaften erzielt werden, sollen danach also weiterhin (systematisch zutreffend) steuerfrei bleiben.

#### **Hinweis:**

Die weitere Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens ist trotzdem sorgfältig zu beobachten, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass diese die Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen betreffende steuerverschärfende Initiative im weiteren Gesetzgebungsverfahren oder auch in einem anderen Gesetzgebungsverfahren wieder aufgegriffen wird.

Nach wie vor bleibt es dabei, dass laufende Erträge, also insbesondere Gewinnausschüttungen aus Streubesitzdividenden, von der Steuerbefreiung des § 8b KStG ausgenommen sind.

### **24 Einkünftezurechnung von Bürgschaftsverlusten eines Geschäftsführers**

Der BFH hat mit Urteil v. 8.7.2015 (Aktenzeichen VI R 77/14, DStR 2015, 2533) zur Einkunftszuordnung von Aufwendungen aus einer Bürgschaftsinsanspruchnahme des Geschäftsführers Stellung genommen. Die Besonderheit des Falls lag darin, dass der Geschäftsführer in den Streitjahren 2009 bis 2011 zunächst nur als Treuhänder für einen Treugeber zu 60 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt war, möglicherweise (dies war durch die Vorinstanz nicht hinreichend aufgeklärt worden) aber für die Folgejahre eine eigene Beteiligung angestrebt hatte.

Im konkreten Sachverhalt war der Stpfl. seit 2002 Geschäftsführer der GmbH und erhielt für die Tätigkeit ein festes Monatsgehalt, Weihnachtsgeld und eine gewinnabhängige Tantieme. Im Treuhandvertrag über Anteile an der GmbH hatte er sich verpflichtet, sämtliche ihm als Gesellschafter zustehenden Rechte nur gemäß den Weisungen des Treugebers auszuüben und die auf den Geschäftsanteil entfallenden Ausschüttungen an den Treugeber abzuführen. Für die Treuhändertätigkeit erhielt der Geschäftsführer (Stpfl.) keine Vergütung, sondern nur einen Aufwendersersatz. Im Juni 2003 erteilte der Stpfl. zwei Banken selbstschuldnerische Bürgschaften zur Absicherung von Krediten, die die GmbH zur Finanzierung von Grundstückskäufen aufgenommen hatte. Zu Beginn des Jahres 2004 wurde der Stpfl. als Geschäftsführer abberufen und der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH mangels Masse abgelehnt. In den Streitjahren 2009 bis 2011 wurde der Stpfl. dann aus den Bürgschaften in Anspruch genommen.

Die entsprechenden Zahlungen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Verfahrenskosten machte der Stpfl. in seinen Einkommensteuererklärungen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend, was das Finanzamt und das Finanzgericht allerdings ablehnten. Nach Auffassung des FG Düsseldorf sprächen Einlassungen des Stpfl. in der mündlichen Verhandlung für einen überwiegenden Veranlassungszusammenhang zwischen der

Übernahme der Bürgschaften und der angestrebten Beteiligung an der Gesellschaft. Der Treugeber C hätte nämlich dem Stpfl. seinerzeit eine Beteiligung an der GmbH in Aussicht gestellt, um ihn als Geschäftsführer zu gewinnen. Zu einer Beteiligung war es allerdings nicht gekommen.

In Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH dazu klargestellt,

- dass bei GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern die Übernahme einer Bürgschaft sowohl durch die Arbeitnehmerstellung als auch durch die Gesellschafterstellung veranlasst sein kann,
- dass insoweit ein Abzug als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ebenso in Betracht kommen kann wie ein steuermindernder Abzug der Aufwendungen aus einer Anwendung des § 17 EStG und
- dass der Aufwand den Einkünften zuzurechnen ist, zu denen der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht.

Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung sei regelmäßig umso mehr anzunehmen, je höher die Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist. Denn ein fremder, nicht beteiligter Geschäftsführer werde nur in Ausnahmefällen bereit sein, zu Gunsten seines offenbar gefährdeten Arbeitsplatzes das Risiko einer Bürgschaft zu übernehmen. Eine nur sehr geringe Beteiligung bei Bürgschaftsübernahme könne im Umkehrschluss als Indiz dafür gewertet werden, dass eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis vorliegt. Dies gelte erst recht, wenn der Arbeitnehmer an der Gesellschaft nicht beteiligt ist und durch die Bürgschaftsübernahme keine weiteren Einkünfte erzielt und dementsprechend damit ausschließlich seine Lohn Einkünfte zu sichern und zu erhalten sucht.

Im vorliegenden Fall seien diese Überlegungen in gleicher Weise zu Grunde zu legen. Dabei sei es nicht ausgeschlossen, dass auch im Fall einer gegenwärtig ausgeübten Erwerbstätigkeit ein Erwerbсаufwand wirtschaftlich vorrangig durch eine zunächst nur angestrebte andere Erwerbstätigkeit veranlasst und dementsprechend dieser zuzurechnen sei.

Auch dieses Urteil verdeutlicht, dass die Umstände (u.a. die Frage der Entgeltlichkeit) und Beweggründe der Bürgschaftsübernahme durch einen Geschäftsführer sorgfältig zu dokumentieren sind. Regelmäßig sollte in einschlägigen Praxisfällen der entsprechende Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit begehrt werden, da es bei einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nach aktueller Rechtslage ggf. zu einem Abzugsverbot, mindestens aber zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens kommt, wonach Aufwendungen nur zu 60 % berücksichtigt werden können.

## **25 Verlust aus GmbH-Beteiligung: Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Zuführung von Eigenkapital zur Ablösung einer Bürgschaft**

Das FG Düsseldorf hat mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil v. 18.12.2014 (Aktenzeichen 11 K 3617/13 E, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)) zu einem Sachverhalt Stellung genommen, in dem eine Ablösung von Gesellschaftersicherheiten über den Umweg einer Einzahlung des Gesellschafters in das Eigenkapital der GmbH (und eine anschließende Zahlung der GmbH an die Bank) erfolgt war.

Im Streitfall beehrte – verkürzt dargestellt – der Stpfl. die Anerkennung eines Verlusts i.S.d. § 17 EStG aus der Veräußerung einer GmbH-Beteiligung. An dieser A-GmbH waren seit 2003 der Stpfl. sowie seine drei Brüder jeweils zu 24,75 % (und weiterhin der Vater zu 1 %) beteiligt. Der Stpfl. war zudem zum Geschäftsführer bestellt und hatte in 2004 eine Bürgschaft i.H.v. 425 T€ gegenüber der C-Bank übernommen. Ende 2009 stellte die A-GmbH ihren Geschäftsbetrieb ein und veräußerte ihr gesamtes Vermögen. 2010 beschlossen der Stpfl. und seine Brüder zur Vermeidung einer ansonsten drohenden Liquidation Zuführungen zur Kapitalrücklage der A-GmbH i.H.v. rd. 281 T€. Daran anschließend beglich die A-GmbH einen Teil ihrer Schulden gegenüber der C-Bank, die ihrerseits auf einen Teil ihrer zinslos gestellten Forderungen verzichtete und darüber hinaus zusagte, keine weiteren Ansprüche gegen die A-GmbH und die Bürgen zu stellen.

Danach veräußerte der Stpfl. seinen Anteil an der GmbH zu einem Kaufpreis von 0 € und beehrte die Anerkennung eines Verlusts i.S.d. § 17 EStG für 2010. Dieser setzte sich zu über 70 T€ aus den

Zuführungen in die Kapitalrücklage zusammen. Demgegenüber berücksichtigte das Finanzamt im Wesentlichen nur den anteiligen Verlust der Stammeinlage i.H.v. rd. 12 T€ als (nachträgliche) Anschaffungskosten.

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen und im Rahmen seiner Begründung ausgeführt,

- dass dem Stpfl. weitere Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG durch die Einzahlungen in die Kapitalrücklage nur insoweit entstanden waren, als die A-GmbH diese nicht zur Ablösung der vom Stpfl. gewährten Sicherheiten verwandt hat.
- Zahlungen in die Kapitalrücklage seien zwar grundsätzlich als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigungsfähig. (Nach der Rechtsprechung des BFH setzen nachträgliche Anschaffungskosten voraus, dass die Finanzierungshilfen eigenkapitalersetzenden Charakter haben.) Dienen die Zahlungen dazu, die Inanspruchnahme des Gesellschafters als Sicherungsgeber abzuwenden, würden nicht ohne Weiteres Anschaffungskosten vorliegen.
- Der Aufwand sei in derartigen Fällen durch die Ablösung der Sicherheiten veranlasst und teile deren steuerliche Beurteilung. Und im vorliegenden Sachverhalt sei der Stpfl. zu keinem Zeitpunkt Inhaber eines werthaltigen Rückgriffsanspruchs gegen die A-GmbH gewesen, dessen Ausfall bei ihm zu Anschaffungskosten hätte führen können.

#### **Handlungsempfehlung:**

Da das FG die Revision (auch „zur Fortbildung des Rechts“) zugelassen hat, die nun beim BFH unter dem Aktenzeichen IX R 5/15 anhängig ist, sollten einschlägige Fälle offen gehalten werden. Es ist davon auszugehen, dass der BFH auch zu der Frage Stellung nehmen wird, ob die sog. Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts auch für VZ nach 2008 noch fortgelten.

## **26 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

### **a) Umsatztantieme eines Vertriebs-Geschäftsführers**

Im Urteil vom 21.4.2015 (Aktenzeichen 6 K 867/12, EFG 2015, 2213) hat sich das FG Baden-Württemberg mit der Frage befasst, ob die Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Zulässigkeit von Umsatztantiemen so zu verstehen ist, dass es in allen Fällen – und nicht nur während der Aufbauphase des Unternehmens – einer zeitlichen und höhenmäßigen Begrenzung der Umsatztantieme bedarf. Dies ist vor dem Hintergrund zu beachten, dass umsatzabhängige Vergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers oder eines dem Gesellschafter nahestehenden Geschäftsführers im Regelfall dem Grunde nach nicht anerkannt werden, also in voller Höhe als vGA eingestuft werden. Begründet wird dies damit, dass die Umsatztantieme für die Kapitalgesellschaft besondere Risiken birgt, weil sie unabhängig von der Erwirtschaftung eines Gewinns zu zahlen ist und die Gefahr in sich birgt, dass die Umsätze zu Lasten der Rentabilität in die Höhe getrieben werden.

In der Aufbau- bzw. Übergangsphase eines Unternehmens kann eine Umsatztantieme anzuerkennen sein. Nach der Rechtsprechung des BFH muss in diesem Fall jedoch bereits im Vertrag von vornherein eine zeitliche und betragsmäßige Begrenzung der Tantieme vorgesehen werden. Das FG Baden-Württemberg ist nun aber zu dem Ergebnis gekommen, dass es für die Vereinbarung einer steuerlich anzuerkennenden Umsatztantieme keiner zeitlichen und höhenmäßigen Begrenzung bedarf, wenn der Tantiemebegünstigte (im Streitfall war dies der als Prokurist tätige Ehegatte des beherrschenden Gesellschafters) tatsächlich ausschließlich für den Vertrieb zuständig ist. Im Zusammenwirken mit den übrigen Lohnbestandteilen dürfe die Umsatztantieme allerdings auch in diesem Fall nicht zu einer unangemessenen Gehaltsausstattung führen.

Zwar sei bei Umsatztantiemen die Gefahr einer Gewinnabsaugung gegeben, da die Umsätze durch den Geschäftsführer zu Lasten der Rentabilität in die Höhe getrieben werden könnten. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter gewähre daher im Regelfall eine Erfolgsvergütung in Form einer Gewinn- und nicht in Form einer Umsatztantieme. Aus diesem Grund seien

Umsatzbeteiligungen i.d.R. als vGA zu beurteilen. Liegen jedoch überzeugende betriebliche und/oder unternehmerische Gründe für die Gewährung einer Umsatz- statt einer Gewinnbeteiligung vor, sei auch eine Umsatzbeteiligung als gewährte Erfolgsbeteiligung nicht als vGA anzusehen. So sei der BFH-Rechtsprechung gerade für die Fälle einer ausschließlichen Vertriebszuständigkeit des Beteiligungsbegünstigten zu entnehmen, dass es einer zeitlichen und höhenmäßigen Begrenzung der Umsatzbeteiligung nicht bedürfe.

**Handlungsempfehlung:**

Umsatzbeteiligungen sollten auch nach dieser Entscheidung besonders gelagerten Sachverhalten vorbehalten bleiben; im Zweifelsfall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

**b) Zulässigkeit einer sog. „Negativ-Beteiligung“ an Gesellschafter-Geschäftsführer**

Im Urteil vom 5.5.2015 (Aktenzeichen 6 K 3640/13, EFG 2015, 2215) hat das FG Baden-Württemberg entschieden, dass die Vereinbarung einer sog. „Negativ-Beteiligung“, durch die der beteiligungsberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer auch an künftigen Verlusten der Körperschaft im Wege eines Verlustvortrags beteiligt wird, steuerlich anzuerkennen ist, weil diese letztendlich der Nachhaltigkeit des Vergütungssystems dient.

Im Streitfall waren beide Gesellschafter-Geschäftsführer zu je 50 % an einer GmbH beteiligt und bezogen je eine Beteiligung i.H.v. 25 % des körperschaftsteuerlichen Gewinns. Ab 2005 änderten die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Beteiligungsregelungen dahingehend, dass nun bei der Berechnung auch etwaige Verlustvorträge zu berücksichtigen sein sollten. So sollte – verkürzt dargestellt – eine negative Beteiligung von den schon erdienten, aber zunächst einbehaltenen und noch nicht an die Geschäftsführer ausbezahlten Beteiligungsanteilen in Abzug zu bringen sein.

In dieser Gestaltung sah die FinVerw eine vGA mit der Begründung, negative Beteiligungen seien in Deutschland (noch) nicht üblich. Das FG hingegen hat das Vorliegen einer vGA verneint, weil die Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Gehaltskomponente im Rahmen der Geschäftsführervergütung fremdüblich und selbst dann anzuerkennen ist, wenn ein bestehender Verlustvortrag in die Bemessungsgrundlage einer solchen Gewinnbeteiligung einbezogen wird. Eine Gewinnbeteiligung diene der Beteiligung am Erfolg der Gesellschaft. Der Erfolg sei hierbei in einer langfristigen Betrachtung zu messen. Eine Minderung der Erfolgsprämie für Zeiträume, in denen unter Leitung des betreffenden Geschäftsführers ein Verlust erzielt wurde, entspreche daher einer „inneren Logik einer Gewinnbeteiligung“.

**Handlungsempfehlung:**

Für die konkrete Abfassung entsprechender Vereinbarungen ist vor diesem Hintergrund auch die Forderung der Rechtsprechung hervorzuheben, wonach die Beteiligungsformel so klar bestimmt sein muss, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder der Gesellschafterversammlung bedarf. Beteiligungsvereinbarungen sind nämlich dann steuerlich nicht anzuerkennen, wenn sie einen Entscheidungsvorbehalt der Gesellschafterversammlung enthalten, wenn z.B. der Gesellschafterversammlung grundsätzlich die Möglichkeit eingeräumt wird, eine von der Beteiligungsvereinbarung abweichende Beteiligung festzusetzen.

**c) vGA durch Vermietung eines Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer**

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 20.8.2015 (Aktenzeichen 10 K 12/08, EFG 2015, 1849) hat das FG Köln in Fortführung der BFH-Rechtsprechung entschieden, dass dann eine vGA vorliegt, wenn eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Einfamilienhaus zu einem unangemessen niedrigen Entgelt überlässt. Ein unangemessen niedriges Entgelt soll danach vorliegen, wenn die jährlichen Kosten der GmbH nicht gedeckt werden (sog. Kostenmiete).

Dabei komme es auch nicht darauf an, ob das Entgelt den ortsüblichen Verhältnissen (der sog. Vergleichsmiete) entspricht. Ebenso wenig komme es darauf an, ob das Einfamilienhaus „aufwändig“ oder „normal“ gestaltet ist. Letzteres hatte das FG Köln bereits mit Urteil vom 22.1.2015 (Aktenzeichen 10 K 3204/12, EFG 2015, 843) festgestellt.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH im Jahr 1987 ein Einfamilienhaus erworben und dieses an ihren Alleingesellschafter-Geschäftsführer zu Wohnzwecken vermietet. Daraus hatte die GmbH in

allen Streitjahren Verluste erzielt, weil schon die angesetzte AfA die Jahresmiete um 50 % überstieg. Im Zuge einer Außenprüfung gelangte die FinVerw für die Streitjahre 1994–1998 zu dem Ergebnis, dass jeweils hinsichtlich der Differenz zwischen der gezahlten Miete und der Kostenmiete eine vGA vorliege. Das FG Köln hat dieses Ergebnis bestätigt.

**Handlungsempfehlung:**

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (Az. BFH: I R 71/15). Einschlägige Fälle sollten daher offen gehalten werden, zumal beim BFH ein weiteres einschlägiges Verfahren unter dem Aktenzeichen I R 8/15 anhängig ist.

**Hinweis:**

In diesem zweiten Verfahren hatte die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg v. 5.8.2014, Aktenzeichen 6 K 24/13, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)) differenziert entschieden, dass zwar im ersten Schritt grundsätzlich die Kostenmiete anzusetzen sei, dass aber in einem zweiten Schritt dann auf die Vergleichsmiete am Markt abzustellen sei, wenn nach der konkreten Wohnungsmarktsituation auch ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die Kostenmiete nicht erzielen könnte, die Vergleichsmiete also niedriger ist. Diesem Ergebnis hält das FG Köln explizit entgegen, dass die (für das Vorliegen einer vGA relevante) gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Vermietung bereits darin liege, dass es regelmäßig nicht zum Geschäftsfeld der Gesellschaft gehöre, Einfamilienhäuser zu erwerben und zu privaten Wohnzwecken zu vermieten.

## 27 Haftung der Alleingeschäftsführerin für Gewerbesteuerschulden einer UG

Mit Urteil vom 13.11.2015 (Aktenzeichen 5 K 526/15) hat sich das VG Koblenz mit der Frage der persönlichen Haftung der Alleingeschäftsführerin einer Unternehmergeellschaft (UG) für die Gewerbesteuerschulden der UG befasst. Im Streitfall war eine UG im Jahr 2009 gegründet und Ende 2012 durch Beschluss des Amtsgerichts, mit dem der Antrag der UG auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse abgelehnt wurde, aufgelöst worden.

Die Geschäftsführerin wurde als Haftungsschuldnerin für die Gewerbesteuerverbindlichkeiten der UG mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen. Zur Begründung der dagegen gerichteten Klage führte die Geschäftsführerin aus, die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Steuerbescheide beruhten auf unrealistischen Steuerschätzungen, tatsächlich seien nur Verluste erwirtschaftet worden. Mangels Buchführungserfahrung habe sie aber keine Steuererklärungen eingereicht und aus Kostengründen auch keinen Steuerberater beauftragt.

Dazu stellt das VG Koblenz fest, dass der angefochtene Haftungsbescheid rechtmäßig ist, da die Klägerin als Haftungsschuldnerin (§ 69 AO i.V.m. § 34 Abs. 1 AO) ermessensfehlerfrei zur Haftung herangezogen worden ist. Als Alleingeschäftsführerin habe sie ihre Pflichten, Steuererklärungen abzugeben (Steuererklärungspflicht) und Steuern zu entrichten (Steuerentrichtungspflicht), vorsätzlich verletzt. Vorsätzlich handele, wer seine Pflichten gekannt und ihre Verletzung gewollt ist. Und dies sei im Streitfall zu bejahen, da es hinsichtlich der genannten Pflichten (unabhängig von der Fähigkeit zur Erfüllung der Pflichten) keiner steuerrechtlichen Fachkenntnisse bedürfe, laienhaftes Wissen also genüge, um deren Vorhandensein zu kennen.

**Hinweis:**

Für die Geschäftsführungspraxis ist aus der Urteilsbegründung weiter hervorzuheben, dass das VG die sog. Vermögensvorsorgepflicht entscheidungserheblich betont. Danach entsteht, wenn Steueransprüche zu erwarten gewesen sind, die Pflicht, für die Entrichtung dieser Steuern zu sorgen, nicht erst mit der Fälligkeit der Steuer. Vielmehr sei der Vertreter eines Steuerschuldners (z.B. der Geschäftsführer) bereits vor Fälligkeit der Steuern verpflichtet, die Mittel des Steuerschuldners so zu verwalten, dass dieser zur pünktlichen Zahlung erst später fällig werdender Steuerschulden in der Lage ist. Der Geschäftsführer verletze seine Pflichten dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außerstande setzt, künftig fällig werdende Steuern, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen.



---

## Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen

---

### 28 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird vom Arbeitgeber keine steuerfreie Erstattung geleistet, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Werbungskosten steuerlich geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2016 geltenden Sätze aufgeführt. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt. Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.

#### Hinweis:

Die Pauschbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

### 29 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschbeträge sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern, und zwar um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale.

#### a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

#### Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (28,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 31,00 € maßgebend.

#### b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

#### Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu

einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitnehmer kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 41,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

### c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

#### Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden.

## 30 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

#### Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungs- kosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheits- dauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	40	27	113
Äthiopien	27	18	86
Äquatorialguinea	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>166</b>
Albanien	<b>29</b>	<b>20</b>	<b>90</b>
Algerien	39	26	190
Andorra	<b>34</b>	<b>23</b>	<b>45</b>
Angola	77	52	265
Antigua und Barbuda	53	36	117
Argentinien	34	23	144

Armenien	23	16	63
Aserbaidschan	40	27	120
Australien			
– Canberra	58	39	158
– Sydney	59	40	186
– im Übrigen	56	37	133
Bahrain	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>180</b>
Bangladesch	30	20	111
Barbados	58	39	179
Belgien	41	28	135
Benin	40	27	101
Bolivien	24	16	70
Bosnien und Herzegowina	18	12	73
Botsuana	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>102</b>
Brasilien			
– Brasilia	53	36	160
– Rio de Janeiro	47	32	145
– Sao Paulo	53	36	120
– im Übrigen	54	36	110
Brunei	48	32	106
Bulgarien	22	15	90
Burkina Faso	44	29	84
Burundi	47	32	98
Chile	40	27	130
China			
– Chengdu	<b>35</b>	<b>24</b>	<b>105</b>
– Hongkong	<b>74</b>	<b>49</b>	<b>145</b>
– Peking	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>142</b>
– Shanghai	<b>50</b>	<b>33</b>	<b>128</b>
– im Übrigen	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>113</b>
Costa Rica	36	24	69
Côte d'Ivoire	51	34	146
Dänemark	60	40	150
Dominica	40	27	94
Dominikanische Republik	40	27	71
Dschibuti	48	32	160
Ecuador	39	26	55
El Salvador	<b>44</b>	<b>29</b>	<b>119</b>
Eritrea	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>81</b>
Estland	27	18	71
Fidschi	32	21	57
Finnland	39	26	136
Frankreich			
– Lyon	53	36	83

– Marseille	51	34	86
– Paris sowie die Departments 92, 93 und 94	58	39	135
– Straßburg	48	32	89
– im Übrigen	44	29	81
Gabun	62	41	278
Gambia	<b>30</b>	<b>20</b>	<b>125</b>
Georgien	30	20	80
Ghana	46	31	174
Grenada	51	34	121
Griechenland			
– Athen	57	38	125
– im Übrigen	42	28	132
Guatemala	28	19	96
Guinea	38	25	110
Guinea-Bissau	<b>24</b>	<b>16</b>	<b>86</b>
Guyana	41	28	81
Haiti	50	33	111
Honduras	44	29	104
Indien			
– Chennai	<b>34</b>	<b>23</b>	<b>87</b>
– Kalkutta	<b>41</b>	<b>28</b>	<b>117</b>
– Mumbai	<b>32</b>	<b>21</b>	<b>125</b>
– Neu Delhi	<b>50</b>	<b>33</b>	<b>144</b>
– im Übrigen	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>145</b>
Indonesien	38	25	130
Iran	28	19	84
Irland	<b>44</b>	<b>29</b>	<b>92</b>
Island	47	32	108
Israel	<b>56</b>	<b>37</b>	<b>191</b>
Italien			
– Mailand	39	26	156
– Rom	52	35	160
– im Übrigen	34	23	126
Jamaika	54	36	135
Japan			
– Tokio	53	36	153
– im Übrigen	51	34	156
Jemen	24	16	95
Jordanien	36	24	85
Kambodscha	36	24	85
Kamerun	40	27	130
Kanada			
– Ottawa	<b>35</b>	24	<b>110</b>
– Toronto	<b>52</b>	<b>35</b>	<b>142</b>

– Vancouver	<b>48</b>	<b>32</b>	<b>106</b>
– im Übrigen	<b>44</b>	<b>29</b>	<b>111</b>
Kap Verde	30	20	<b>105</b>
Kasachstan	39	26	109
Katar	56	37	170
Kenia	<b>42</b>	<b>28</b>	<b>223</b>
Kirgisistan	29	20	91
Kolumbien	41	28	126
Kongo, Republik	<b>50</b>	<b>33</b>	<b>200</b>
Kongo, Demokratische Republik	<b>68</b>	<b>45</b>	<b>171</b>
Korea, Demokratische Volksrepublik	39	26	132
Korea, Republik	<b>58</b>	<b>39</b>	<b>112</b>
Kosovo	26	17	65
Kroatien	28	19	75
Kuba	50	33	85
Kuwait	42	28	<b>185</b>
Laos	33	22	67
Lesotho	24	16	<b>103</b>
Lettland	30	20	80
Libanon	44	29	120
Libyen	45	30	100
Liechtenstein	<b>53</b>	<b>36</b>	<b>180</b>
Litauen	24	16	68
Luxemburg	47	32	102
Madagaskar	38	25	83
Malawi	<b>47</b>	<b>32</b>	<b>123</b>
Malaysia	36	24	100
Malediven	38	25	93
Mali	41	28	122
Malta	45	30	112
Marokko	42	28	105
Marshall Inseln	63	42	70
Mauretanien	<b>39</b>	<b>26</b>	<b>105</b>
Mauritius	48	32	140
Mazedonien	24	16	95
Mexiko	41	28	141
Mikronesien	56	37	74
Moldau, Republik	18	12	100
Monaco	41	28	52
Mongolei	29	20	84
Montenegro	29	20	95
Mosambik	42	28	147
Myanmar	46	31	45

Namibia	23	16	77
Nepal	28	19	86
Neuseeland	47	32	98
Nicaragua	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>81</b>
Niederlande	46	31	119
Niger	36	24	70
Nigeria	63	42	255
Norwegen	64	43	182
Österreich	36	24	104
Oman	48	32	120
Pakistan			
– Islamabad	30	20	165
– im Übrigen	27	18	68
Palau	51	34	166
Panama	34	23	101
Papua-Neuguinea	36	24	90
Paraguay	36	24	61
Peru	30	20	93
Philippinen	30	20	107
Polen			
– Breslau	33	22	92
– Danzig	29	20	77
– Krakau	28	19	88
– Warschau	30	20	105
– im Übrigen	27	18	50
Portugal	36	24	92
Ruanda	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>141</b>
Rumänien			
– Bukarest	26	17	100
– im Übrigen	27	18	80
Russische Föderation			
– Moskau	30	20	118
– St. Petersburg	24	16	104
– im Übrigen	21	14	78
Sambia	36	24	95
Samoa	29	20	57
São Tomé – Príncipe	42	28	75
San Marino	41	28	77
Saudi-Arabien			
– Djidda	<b>38</b>	<b>25</b>	<b>234</b>
– Riad	48	32	<b>179</b>
– im Übrigen	<b>48</b>	32	80
Schweden	<b>50</b>	<b>33</b>	<b>168</b>
Schweiz			

– Genf	<b>64</b>	<b>43</b>	<b>195</b>
– im Übrigen	<b>62</b>	<b>41</b>	<b>169</b>
Senegal	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>128</b>
Serbien	30	20	90
Sierra Leone	39	26	82
Simbabwe	45	30	103
Singapur	53	36	188
Slowakische Republik	24	16	130
Slowenien	30	20	95
Spanien			
– Barcelona	32	21	118
– Kanarische Inseln	32	21	98
– Madrid	41	28	113
– Palma de Mallorca	32	21	110
– im Übrigen	29	20	88
Sri Lanka	40	27	118
St. Kitts und Nevis	45	30	99
St. Lucia	54	36	129
St. Vincent und die Grenadinen	52	35	121
Sudan	35	24	115
Südafrika			
– Kapstadt	<b>27</b>	<b>18</b>	<b>112</b>
– <b>Johannisburg</b>	<b>29</b>	<b>20</b>	<b>124</b>
– im Übrigen	<b>22</b>	<b>15</b>	<b>94</b>
Südsudan	53	36	114
Suriname	<b>41</b>	<b>28</b>	108
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	26	17	67
Taiwan	39	26	110
Tansania	<b>47</b>	<b>32</b>	<b>201</b>
Thailand	32	21	120
Togo	35	24	108
Tonga	32	21	36
Trinidad und Tobago	54	36	164
Tschad	47	32	151
Tschechische Republik	24	16	97
Türkei			
– Istanbul	35	24	<b>104</b>
– Izmir	42	28	80
– im Übrigen	40	27	78
Tunesien	33	22	80
Turkmenistan	33	22	108
Uganda	35	24	129
Ukraine	36	24	85

Ungarn	30	20	75
Uruguay	44	29	109
Usbekistan	34	23	123
Vatikanstaat	52	35	160
Venezuela	48	32	207
Vereinigte Arabische Emirate	45	30	155
Vereinigte Staaten von Amerika (USA)			
– Atlanta	57	38	122
– Boston	48	32	206
– Chicago	48	32	130
– Houston	57	38	136
– Los Angeles	48	32	153
– Miami	57	38	102
– New York City	48	32	215
– San Francisco	48	32	110
– Washington, D.C.	57	38	205
– im Übrigen	48	32	102
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	<b>62</b>	<b>41</b>	<b>224</b>
– im Übrigen	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>115</b>
Vietnam	38	25	86
Weißrussland	27	18	109
Zentralafrikanische Republik	29	20	52
Zypern	39	26	90

Mit freundlichen Grüßen