

Mandantenbrief April 2022

Steuertermine

- 11.4.** Die **dreitägige Zahlungsschonfrist** endet am 14.4. für den
Umsatzsteuer Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und
Lohnsteuer die Zahlung per Scheck.
Kirchensteuer
zur Lohnsteuer Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des
Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer:
bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um
Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei
Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr

Vorschau auf die Steuertermine Mai 2022:

- 10.5.** Die **dreitägige Zahlungsschonfrist** endet am 13.5. für den
Umsatzsteuer Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und
Lohnsteuer die Zahlung per Scheck.
Kirchensteuer zur
Lohnsteuer

- 16.5.** Die **dreitägige Zahlungsschonfrist** endet am 19.5. für den
Gewerbsteuer Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und
Grundsteuer die Zahlung per Scheck. Zahlungen per Scheck gelten erst drei
Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde
(Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder
Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu
vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem
Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr

Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge April 2022

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für April ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 27.4.2022.

Inhalt:

1. [Für alle Steuerpflichtigen: Zum Erlass von Säumniszuschlägen gegenüber einem an sich pünktlichen Steuerzahler](#)
2. [Für alle Steuerpflichtigen: Sonderausgabenabzug von Kirchensteuer, die der Arbeitnehmer aufgrund eines Rückgriffsanspruchs erstattet](#)
3. [Für alle Steuerpflichtigen: Zur Frage des Vorliegens einer Lieferung bei dezentral verbrauchtem Strom](#)
4. [Für Kapitalanleger: Glattstellungsgeschäfte als rückwirkendes Ereignis bei Stillhaltergeschäften?](#)
5. [Für Arbeitnehmer: Zweitwohnungsteuer als Werbungskosten bei der doppelten Haushaltsführung](#)
6. [Für GmbH-Gesellschafter: Option zur tariflichen Besteuerung – Wie lange müssen die Voraussetzungen bestehen?](#)
7. [Für Vermieter: Abgrenzung von Vermietungseinkünften zum Gewerbebetrieb bei der Vermietung eines Hausbootes](#)
8. [Für Hoteliers: Parkplatzüberlassung, WLAN-Nutzung und Nutzung eines Fitnessraums als umsatzsteuerlicher Bestandteil von kurzfristigen Beherbergungsverträgen?](#)

1. Für alle Steuerpflichtigen: Zum Erlass von Säumniszuschlägen gegenüber einem an sich pünktlichen Steuerzahler

Ein Erlass von Säumniszuschlägen aus sachlichen Billigkeitsgründen entsprechend der Regelung in § 227 der Abgabenordnung (AO) ist sogar geboten, wenn ihre Einziehung im Einzelfall, insbesondere mit Rücksicht auf den Zweck der Säumniszuschläge, nicht zu rechtfertigen ist, obwohl der Sachverhalt zwar den gesetzlichen Tatbestand erfüllt, die Erhebung der Säumniszuschläge aber den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft. In diesem Zusammenhang spricht man von einem sogenannten Gesetzesüberhang, wie beispielsweise schon der Bundesfinanzhof in einer frühen Entscheidung vom 14.9.1978 unter dem Aktenzeichen V R 35/72 herausgearbeitet hat.

Aber auch nach der ständigen Rechtsprechung sind Säumniszuschläge ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll. Darüber hinaus verfolgt die Regelung des § 240 AO den Zweck, vom Steuerpflichtigen eine Gegenleistung für das Hinausschieben der zahlungsfälligen Steuern zu erhalten. Durch Säumniszuschläge werden schließlich auch die Verwaltungsaufwendungen abgegolten, die bei den verwaltenden Körperschaften dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige eine fällige Steuer nicht oder zumindest nicht fristgemäß zahlen. Auch diese Auffassung entspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung, so beispielsweise in der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 18.6.1998 unter dem Aktenzeichen V R 13/98.

Sachlich unbillig ist die Erhebung von Säumniszuschlägen vor diesem Hintergrund beispielsweise dann, wenn dem Steuerpflichtigen die rechtzeitige Zahlung der Steuer wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit unmöglich ist und deshalb die Ausübung von Druck zur Zahlung ihren Sinn verliert. So der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 16.7.1997 unter dem Aktenzeichen XI R 32/96.

Ein den Erlass rechtfertigender sachlicher Billigkeitsgrund kann ferner gegeben sein, wenn die Säumnis sich letztlich als offenes Versehen eines bislang pünktlichen Steuerzahlers erweist. Auch dies ist die Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung, so beispielsweise mit Entscheidung vom 15.5.1990 unter dem Aktenzeichen VII R 7/88.

Hat dagegen ein Steuerschuldner seine Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist des § 240 Abs. 3 AO gezahlt, so handelt die Behörde nicht ermessensfehlerhaft, wenn sie einen Antrag eines solchen Schuldners auf Erlass von Säumniszuschlägen aus Billigkeitsgründen ablehnt, auch wenn dieser erstmals die Schonfrist versäumt und für die Säumnis Entschuldigungsgründe vorgetragen hat. In diesem Sinne hat sowohl bereits der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 15.5.1990 unter dem Aktenzeichen VII R 7/88 entschieden als auch das Finanzgericht Hamburg mit Entscheidung vom 20.10.2003 unter dem Aktenzeichen IV 249/00.

Auch nach den - die Gerichte definitiv nicht bindenden - Verwaltungsvorschriften der Zollverwaltung liegen in Bezug auf Säumniszuschläge Umstände vor, die eine Billigkeitsmaßnahme rechtfertigen können. So beispielsweise bei plötzlicher Erkrankung des Steuerpflichtigen, wenn er selbst dadurch an der pünktlichen Zahlung gehindert war und es dem Steuerpflichtigen seit seiner Erkrankung bis zum Ablauf der Zahlungsfrist nicht möglich war, einen Vertreter mit der Zahlung zu beauftragen.

Ebenso bei einem pünktlichen Steuerzahler, dem ein offenkundiges Versehen unterlaufen ist, wobei unter einem „offenkundigen Versehen“ ein allenfalls leichter Verstoß gegen die bei der Steuerzahlung gebotene Sorgfaltspflicht zu verstehen sein soll.

Unter Berücksichtigung der vorstehend beschriebenen Grundsätze kommt aktuell das Finanzgericht Hamburg in einer Entscheidung vom 4.8.2021 unter dem Aktenzeichen 4 K 11/20 zu dem Schluss, dass die hier beklagte Finanzbehörde ermessensfehlerhaft gehandelt hat, weil der Erlass der Säumniszuschläge aus Billigkeitsgründen versagt wurde. Die beklagte Finanzbehörde hat zwar erkannt, dass ihr hinsichtlich der Entscheidung nach § 227 AO Ermessen eingeräumt ist. Von diesem Ermessen hat sie auch in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht und dabei grundsätzlich auch die von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze in nicht zu beanstandender Weise auf den Streitfall angewendet. So hat die beklagte Finanzbehörde in ihrer Einspruchsentscheidung zutreffend ausgeführt, dass die in § 240 Abs. 3 AO normierte Schonfrist nicht die Zahlungsfrist verlängere, sondern eine vom Gesetz vorgenommene Billigkeitsmaßnahme darstellt, um in Fällen geringfügiger Zahlungsfristüberschreitung auf eine Erhebung von Säumniszuschlägen verzichten zu können. Weiterhin hat sie in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung gegenüber dem Steuerpflichtigen ausgeführt, dass Steuerschuldner, die die Steuer laufend unter Ausnutzung der Schonfrist zahlten, keine pünktlichen Steuerzahler sind.

Dennoch hat die hier beklagte Finanzbehörde nur vermeintlich alles richtig gemacht. Tatsächlich hat sie ihre Ermessensentscheidung nämlich nicht auch anhand eines einwandfrei und erschöpfend ermittelten Sachverhalts getroffen. Zwar hat sie zutreffend darauf hingewiesen, dass die Klägerin in der Vergangenheit in Bezug auf 19 Steueranmeldungen, wobei sich diese auf lediglich fünf Fälligkeitstermine beziehen, die Steuerbeträge verspätet entrichtet hatte. Auf die Erhebung von Säumniszuschlägen war jeweils nur aus dem Grund verzichtet worden, weil die verspäteten, also außerhalb der Zahlungsfrist erfolgten Zahlungen noch innerhalb der Schonfrist des § 240 Abs. 3 AO geleistet wurden. Vor diesem Hintergrund hatte die beklagte Finanzbehörde zunächst zutreffend gefolgert, dass die Klägerin in Bezug auf die vorliegend in Rede stehenden Steuerbeträge weder erst- noch einmalig Steuern verspätet entrichtet habe. Die weitere Schlussfolgerung der beklagten Finanzbehörde indes: Mit Blick auf diese Zahlungsverstöße sei die Steuerpflichtige in dem zu betrachtenden Zeitraum nicht als ein bisher pünktlicher Steuerzahler zu sehen. Das wertet das erstinstanzliche erkennende Finanzgericht Hamburg als fehlerhaft.

Der Grund: Ob eine natürliche oder juristische Person als pünktlicher oder nicht pünktlicher Steuerzahler zu betrachten ist, beurteilt sich nicht anhand einer einzelnen Steuerart, sondern ist in einer Gesamtschau zu prüfen, bei der alle für das Verhältnis zwischen den Steuerzahlern und der Finanz- bzw. Zollverwaltung relevanten Umstände heranzuziehen sind. Hinsichtlich des Streitfalls hätte sich die beklagte Finanzbehörde daher nicht darauf beschränken dürfen, das Zahlungsverhalten der Steuerpflichtigen in Bezug auf die pünktliche Entrichtung der hier vorliegenden Steuer, hier die Energiesteuer im Zeitraum von 2016 bis 2017, zu untersuchen. Vielmehr hätte die Finanzbehörde auch nachprüfen und in ihrer Ermessensentscheidung als entscheidungserheblichen Gesichtspunkt einbeziehen müssen, ob die Klägerin insgesamt, also auch in Bezug auf die Steuerarten Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Lohnsteuer, als eine pünktliche oder unpünktliche Steuerzahlerin anzusehen ist.

Hätte die beklagte Finanzbehörde diese Prüfung vorgenommen, hätte sie vor dem Hintergrund, dass keine fälligen Steuerrückstände bestehen, dass keine Steuerbeträge gestundet wurden und dass das Zahlungsverhalten in den jeweiligen letzten zwölf Monaten immer pünktlich war, zu einem anderen Gesamteindruck kommen müssen. Vor diesem Gesamthintergrund ist die Schlussfolgerung der beklagten Finanzbehörde, die Klägerin sei mit Blick auf die vermehrten Zahlungsverstöße nicht als eine bisher pünktliche Steuerzahlerin zu betrachten, rechtlich nicht vertretbar und damit fehlerhaft.

Das erkennende Gericht bewertet insoweit die streitgegenständliche Überschreitung der Schonfrist als leichten Verstoß einer bisher insgesamt pünktlichen Steuerzahlerin. Insoweit hat die Steuerzahlerin dargelegt, dass die Überschreitung der Schonfrist auf einer Verkettung unglücklicher Umstände beruhte, nämlich auf dem kurzfristigen Personalausfall im Geschäftsbereich Energie und dem hiermit zeitlich zusammenfallenden Umstrukturierungsprozess in der Gesellschaft. Das Zusammentreffen dieser beiden Umstände war für das Entstehen der Säumniszuschläge von entscheidender Bedeutung. Insoweit handelt es sich auch um kein Organisationsverschulden im Betrieb, was bereits dadurch deutlich wird, dass die Steuerpflichtige die Säumnis selbst bemerkt und die Zahlung unverzüglich nach Bemerken der Säumnis nachgeholt hatte.

Wie bereits ausgeführt, haben Säumniszuschläge einen doppelten Zweck. Sie sind zum einen ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll. Sie verfolgen zum anderen den Zweck, vom Steuerpflichtigen eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuerschulden zu erhalten und Verwaltungsaufwendungen abzugelten, die bei den steuerverwaltenden Körperschaften regelmäßig entstehen, wenn Steuerpflichtige eine fällige Steuer nicht oder nicht fristgemäß entrichten. Säumniszuschläge, die - wie hier - gegenüber einem an sich pünktlichen Steuerzahler erhoben werden, verlieren ihren Zweck als Druckmittel, den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung seiner steuerrechtlichen Verbindlichkeiten anzuhalten, was bereits für sich genommen einen hälftigen Erlass der verwirkten Säumniszuschläge rechtfertigt. Etwas anderes mag ausnahmsweise dann gelten, wenn die Säumniszuschläge auf einem besonders verwerflichen Fehlverhalten des Steuerzahlers oder auf einer Einstellungs- oder Verhaltensweise beruhen, die weitere Verstöße gegen die bei der Steuerzahlung gebotenen Sorgfaltspflichten in absehbarer Zeit vermuten lassen. Bei Sachverhalten dieser Art dürfte es bereits an der Erlasswürdigkeit des Steuerzahlers fehlen, so dass das Ermessen der Verwaltung schon nicht eröffnet ist.

In Fallkonstellationen der vorliegenden Art kann die Säumnis des an sich pünktlichen Steuerzahlers allerdings zu Verwaltungsaufwendungen führen, die die Schwelle der Geringfügigkeit überschreiten. Hat die Säumnis des Steuerzahlers einen nicht nur geringfügigen Verwaltungsaufwand ausgelöst, handelt die Verwaltung in der Regel nicht ermessensfehlerhaft, wenn sie lediglich die Hälfte der verwirkten Säumniszuschläge erlässt und einen vollständigen Erlass der Säumniszuschläge ablehnt. Hat die Säumnis des Steuerzahlers aber keinen oder nur einen geringfügigen Verwaltungsaufwand verursacht, ist auch der weitere, mit der Erhebung von Säumniszuschlägen verfolgte Zweck entfallen mit der Folge, dass als ermessensfehlerfreie Entscheidung allein ein vollständiger Erlass der Säumniszuschläge in Betracht kommt.

Hinweis: Soweit ersichtlich hat die Finanzbehörde im vorliegenden Fall gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg die Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt. Diese wird aktuell unter dem Aktenzeichen VII B 135/21 geführt.

2. Für alle Steuerpflichtigen: Sonderausgabenabzug von Kirchensteuer, die der Arbeitnehmer aufgrund eines Rückgriffsanspruchs erstattet

Zu den als Sonderausgaben abzugsfähigen Kirchensteuern gehören nur solche Geldleistungen, die von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern aufgrund gesetzlicher Bestimmungen erhoben werden.

Abzugsberechtigt im Bereich der Sonderausgaben ist nur der sich aus den öffentlich-rechtlichen Regelungen ergebende Steuerschuldner, soweit er die Kirchensteuer auch tatsächlich getragen hat. Diese Auffassung ist in der Literatur unumstritten.

Kirchensteuerpflichtig sind lediglich Personen, die einer steuererhebungsberechtigten Kirche angehören. Keiner Kirche steht ein Besteuerungsrecht gegenüber Nichtmitgliedern zu. Dementsprechend ist nur der gesetzliche Kirchensteuerschuldner zum Abzug seiner Kirchensteuer berechtigt. Der Steuerpflichtige muss die Kirchensteuern selbst schulden, wenn er sie entsprechend den einkommensteuerlichen Regelungen in § 10 Abs. 1 Satz 1 Nummer 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als Sonderausgaben abziehen möchte. Nur in seiner Person kann die gezahlte Kirchensteuer eine unvermeidbare (zwangsläufige) Ausgabe sein, die zum Sonderausgabenabzug berechtigt.

In einem Streitfall vor dem Finanzgericht Münster leistete der Kläger die Zahlung nicht auf seine persönliche Kirchensteuerschuld aufgrund seiner Mitgliedschaft in einer kirchensteuererhebungsberechtigten Kirche. Grundlage der konkreten Zahlung der Kirchensteuer des Klägers war vielmehr ein Haftungsbescheid an den Kläger in seiner Funktion als Geschäftsführer einer GmbH.

Der Kläger haftete nämlich als Geschäftsführer dieser GmbH und damit als deren gesetzlicher Vertreter auch für nicht abgeführte Lohnsteuern bzw. Kirchensteuern, die auf seinen eigenen Arbeitslohn entfallen. Die Pflicht zur Entrichtung der Lohnsteuer obliegt allerdings immer dem Arbeitgeber, mithin vorliegend der vertretenen GmbH.

Dementsprechend kommt das erstinstanzliche Finanzgericht Münster mit vorliegendem Urteil vom 23.6.2020 unter dem Aktenzeichen 12 K 3738/19 E zu dem Schluss, dass der Steuerpflichtige die Kirchensteuer selbst schulden muss, wenn sie als Sonderausgabe abzugsfähig sein soll. Dies ist insbesondere nicht der Fall, wenn Zahlungsgrundlage für die Kirchensteuer ein Haftungsbescheid gewesen ist, der gegenüber der Arbeitgeber-GmbH ergangen ist, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der Steuerpflichtige ist. In diesem Fall leistete der Kläger auf die Schuld des Vertretenen, das heißt auf eine fremde Steuerschuld, für deren Entrichtung aus den verwaltenden Mitteln der Kläger als Geschäftsführer zu sorgen hatte. Eine Zahlung auf seine persönliche Kirchensteuerschuld hat der Kläger nicht geleistet. Der Rückforderungsbetrag an die GmbH hatte er aufgrund eines zivilrechtlichen Anspruchs gezahlt und nicht als Schuldner der Kirchensteuer. Insoweit kommt der Sonderausgabenabzug für Kirchensteuer nicht in Betracht, wenn diese von dem

Geschäftsführer der zum Steuerabzug verpflichteten GmbH als Haftungsschuldner und nicht als Zahlung seiner persönlichen Kirchensteuerschuld geleistet wird. Dieser Auffassung war auch bereits das Finanzgericht Düsseldorf in einer sehr viel früheren Entscheidung vom 28.2.2007 unter dem Aktenzeichen 7 K 6571/04 E.

Hinweis: Obwohl insoweit die erstinstanzliche Rechtsprechung nicht nur eindeutig, sondern auch einstimmig ist, hat der hier Klagende die Revision beim Bundesfinanzhof in München eingelegt. So müssen nun die obersten Finanzrichter der Republik entscheiden, ob in einem entsprechenden Fall Kirchensteuerbeträge auch dann zum Sonderausgabenabzug berechtigen, wenn diese nicht als Zahlung einer persönlichen Steuerschuld, sondern lediglich als Haftungsschuldner gezahlt werden. Im Zentrum der Entscheidung wird daher die Frage stehen, ob insoweit tatsächlich bei ein und derselben Person eine Unterscheidung getroffen werden kann.

3. Für alle Steuerpflichtigen: Zur Frage des Vorliegens einer Lieferung bei dezentral verbrauchtem Strom

Lieferungen sind ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 3 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) Leistungen, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Es muss also die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft werden.

Hiervon ist bei der Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag auszugehen, die allerdings häufig mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentum verbunden ist, wie bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 24.10.2013 unter dem Aktenzeichen V R 17/13 herausgearbeitet hat.

Ob die Verfügungsmacht in diesem Sinne übertragen wird, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, also den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten. So ebenfalls bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 9.9.2015 unter dem Aktenzeichen XI R 21/13.

Bei Anwendung dieser Grundsätze ist nicht von einer Übertragung der Verfügungsmacht durch den Anlagenbetreiber auf den Netzbetreiber auszugehen. Strom ist zwar grundsätzlich ein Gegenstand, der geliefert werden kann, denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs werden mit dem Wort sowohl Sachen (körperliche Gegenstände) als auch solche Wirtschaftsgüter erfasst, die im Verkehr wie körperliche Gegenstände behandelt werden. Zu letzteren gehören beispielsweise der elektrische Strom, die Wasserkraft und der Firmenwert.

Auch steht einer Verschaffung der Verfügungsmacht nicht die fehlende physische Verbindung zum Netzbetreiber entgegen, da die KWK-Anlage des Anlagenbetreibers an das Netz des Netzbetreibers angeschlossen ist. Außerdem besteht zwischen dem Betreiber einer KWK-Anlage und dem Netzbetreiber ein sich aus dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG) ergebendes gesetzliches Schuldverhältnis. Der Netzbetreiber, bei dem die KWK Anlage angeschlossen ist, ist verpflichtet, den in dieser Anlage erzeugten Strom vorrangig abzunehmen und zu vergüten.

Allerdings wird der in der KWK-Anlage erzeugt Strom im vorliegenden Streitfall beim Finanzgericht Köln gerade nicht in das Netz des Netzbetreibers eingespeist. Infolge der fehlenden Einspeisung des Stroms in das allgemeine Stromnetz werden weder Substanz noch Wert oder Ertrag des in der KWK-Anlage erzeugten und dezentral verbrauchten Stroms vom Anlagenbetreiber auf den Netzbetreiber übertragen. Weder die bloße Möglichkeit, dass in der KWK-Anlage erzeugter Strom infolge des Netzanschlusses eingespeist werden könnte, noch die Verpflichtung des Netzbetreibers zur Zahlung des KWK-Zuschlags ändert hieran etwas. Denn auch diese Umstände begründen keine Übertragung von Substanz, Wert oder Ertrag. Der Netzbetreiber erhält weder aufgrund des Netzanschlusses noch aufgrund seiner Verpflichtung zur Zahlung des Zuschlags die Befähigung, wie ein Eigentümer über den dezentral verbrauchten Strom zu verfügen.

Schließlich ist auch unter dem Aspekt der sogenannten Vertragseinspeisung, die es in der Stromwirtschaft neben der physikalischen Einspeisung gibt, vorliegend keine Verschaffung der Verfügungsmacht an dezentral verbrauchtem Strom anzunehmen. Bei der sogenannten Vertragseinspeisung übernimmt der Netzbetreiber die Elektrizität lediglich nominell, obwohl der in der KWK-Anlage erzeugte Strom selbst verbraucht oder Dritten zur Verfügung gestellt wird und damit ein messbarer Lastfluss an der Verbindung von Anschlussleitung und Netz der allgemeinen Versorgung gerade nicht stattfindet.

Ein anderes Ergebnis lässt sich auch nicht aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs mit Urteil vom 20.6.2013 unter dem Aktenzeichen Rs. C-219/12 herleiten. In der genannten Entscheidung nahm der europäische Gerichtshof zwar eine Lieferung zwischen Anlagenbetreiber und Netzbetreiber an, obwohl der eigene Strombedarf des Anlagenbetreibers größer war als die Menge des selbst erzeugten Stroms. Allerdings handelte es sich um eine sogenannte netzgeführte Stromerzeugungsanlage (mit anderen Worten eine Fotovoltaikanlage), bei der der produzierte Strom tatsächlich in das Netz eingespeist wurde und der verbrauchte Strom vom Betreiber des Netzes gekauft wurde.

Mit Urteil vom 16.6.2021 hebt das Finanzgericht Köln daher unter dem Aktenzeichen 9 K 1260/19 hervor, dass auch die Auffassung der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 14.3.2011, wonach bei dezentralem Verbrauch von KWK-Strom generell eine Lieferung des Stroms vom Anlagenbetreiber an den Netzbetreiber und sodann eine Rücklieferung des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber erfolgt, nichts an den vorherigen Aussagen ändert. Klar und deutlich stellt der erkennende Senat dar, dass er weder formell an die Auffassung der Finanzverwaltung gebunden ist noch sich durch die Berücksichtigung der Auffassung der Finanzverwaltung etwas an der materiellen Auslegung der zugrunde zu legenden Rechtsnormen ändert.

Folglich gilt: Da dem Netzbetreiber am dezentral verbrauchten Strom keine Verfügungsmacht verschafft wurde, ihm mithin kein Strom geliefert wurde, konnte er auch seinerseits dem Anlagenbetreiber den Strom nicht zurückliefern. Der Netzbetreiber konnte dem Anlagenbetreiber weder Substanz, Wert oder Ertrag am dezentral verbrauchten Strom übertragen. Somit liegt keine Lieferung entsprechend der umsatzsteuerlichen Regelungen des § 3 Abs. 1 UStG vom Netzbetreiber an den Anlagenbetreiber vor.

Hinweis: Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage und der Tatsache, dass sich bisher der Bundesfinanzhof zu dieser konkreten Thematik offensichtlich noch nicht geäußert hat, hat das erstinstanzliche Finanzgericht Köln die Revision nach München zugelassen. Unter dem Aktenzeichen XI R 18/21 müssen daher die obersten Finanzrichter der Republik klären, ob hier eine entsprechende Hin- und Rücklieferung fingiert werden kann, oder ob eine solche auch für umsatzsteuerliche Zwecke definitiv nicht stattfindet.

4. Für Kapitalanleger: Glattstellungsgeschäfte als rückwirkendes Ereignis bei Stillhaltergeschäften?

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen auch sogenannte Stillhalterprämien, die für die Einräumung von Optionen vereinnahmt werden. Geregelt ist dies in § 20 Abs. 1 Nummer 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Inhalt eines Optionsgeschäftes ist grundsätzlich der Erwerb oder die Veräußerung des Rechtes, eine bestimmte Menge eines Basiswertes (häufig handelt es sich dabei um Aktien) jederzeit während der Laufzeit der Option zu einem im Voraus vereinbarten Preis (dem sogenannten Basispreis) entweder vom Kontrahenten (dies ist der sogenannte Stillhalter) zu kaufen oder an ihn zu verkaufen. Für dieses Recht hat der Inhaber der Option bei Abschluss des Optionsgeschäftes die Optionsprämie (dies ist die sogenannte Stillhalterprämie) zu zahlen. Die Stillhalterprämie ist das Entgelt, dass der Stillhalter als Entschädigung für die Bindung und die Risiken, die er durch die Begebung des Optionsrechts eingeht, unabhängig vom Zustandekommen des Wertpapiergeschäftes allein für das Stillhalten erhält.

Schließt der Stillhalter ein sogenanntes Glattstellungsgeschäft ab, mindern sich die Einnahmen aus den Stillhalterprämien um die im Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien. Es wird nach dem Nettoprinzip nur der beim Stillhalter nach Abschluss eines Gegengeschäftes (also der Glattstellung) verbleibende Vermögenszuwachs der Besteuerung unterworfen.

Eine Glattstellung liegt nach der Gesetzesbegründung insbesondere vor, wenn der Stillhalter eine Option der gleichen Art kauft, wie er sie zuvor verkauft hat. Eine echte beendende Glattstellung ist gegeben, wenn das Glattstellungsgeschäft ein betrags- und fristenidentisches Gegengeschäft ist, mit dem der Stillhalter seine Verpflichtung aus der Option zum Erlöschen bringt. Hierzu erwirbt der Stillhalter genau die Option, die er zuvor einem anderen eingeräumt hat, und macht durch den Glattstellungsvermerk eine Aufrechnung geltend. Ob Gegengeschäfte ohne einen solchen Glattstellungsvermerk als gegenläufige Geschäfte unter die einkommensteuerlichen Regelungen fallen, ist hingegen streitig.

Unstreitig ist jedoch, so zumindest nach Auffassung des erstinstanzlichen Finanzgerichts München mit Urteil vom 28.9.2021 unter dem Aktenzeichen 6 K 1458/19, dass bei Beachtung des allgemein bei Überschusseinkünften geltenden Zu- und Abflussprinzips des § 11 EStG die Stillhalterprämie im Jahr des Zuflusses zu versteuern ist. Die Glattstellungsaufwendungen sind demnach im Jahr des Abflusses als Werbungskosten zu berücksichtigen. In diesem Sinne unterliegen Stillhalterprämien im Zeitpunkt der Vereinnahmung dem Kapitalertragsteuerabzug. Beim Abschluss eines Glattstellungsgeschäftes sind die gezahlten Prämien zum

Zeitpunkt der Zahlung als negativer Kapitalertrag in den sogenannten Verlustverrechnungstopf einzustellen.

Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 20.10.2016 unter dem Aktenzeichen VIII R 55/13 ordnet die Regelung in § 20 Abs. 1 Nummer 11 EStG eine getrennte Besteuerung der Stillhalterprämien und der Glattstellungsgeschäfte an, ohne den Barausgleich zu regeln. Eine Änderung einer Steuerfestsetzung für Aufwendungen aus Glattstellungsgeschäften, die in einem anderen Veranlagungszeitraum angefallen sind, sind wegen eines rückwirkenden Ereignisses nicht möglich, da die Zahlung der Glattstellungsaufwendungen kein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf das Jahr der Vereinnahmung der Stillhalterprämien ist.

Ausgehend von diesen Grundsätzen kommt das erstinstanzliche Finanzgericht München zu dem Schluss, dass die bezogenen Stillhalterprämien nach § 20 Abs. 1 Nummer 11 EStG zu versteuern sind. Die in anderen Veranlagungszeiträumen getragenen Aufwendungen aus Glattstellungsgeschäften sind in den Jahren ihres Abflusses geltend zu machen.

Hinweis: Die obersten Finanzrichter des Bundesfinanzhofs müssen nun unter dem Aktenzeichen VIII R 27/21 klären, ob bei periodenübergreifenden Zu- und Abschlüssen aus Stillhaltergeschäften eine im Folgejahr geleistete Zahlung aus dem Glattstellungsgeschäft ein rückwirkendes Ereignis darstellt, sodass die im Streitjahr vereinnahmte Stillhalterprämie um die im Folgejahr geleisteten Aufwendungen zu vermindern ist.

5. Für Arbeitnehmer: Zweitwohnungsteuer als Werbungskosten bei der doppelten Haushaltsführung

Notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, sind als Werbungskosten grundsätzlich abzugsfähig. Eine doppelte Haushaltsführung liegt allerdings nur dann vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Als Unterkunftskosten in diesem Zusammenhang können für die doppelte Haushaltsführung nur die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden. Zudem ist der Werbungskostenabzug insoweit ausweislich des Gesetzes auf höchstens 1.000 Euro im Monat begrenzt. Fraglich ist nun, ob auch die Zweitwohnungsteuer für die Wohnung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung auch nur im Rahmen des 1.000 Euro Höchstbetrags abgezogen werden darf oder ein zusätzlicher Abzug möglich ist.

Grundsätzlich gilt hierzu folgendes:

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind immer bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Zu den Werbungskosten gehören daher notwendige Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine solche doppelte Haushaltsführung liegt allerdings nur unter den eingangs beschriebenen Voraussetzungen vor.

Zu den notwendigen Mehraufwendungen, die als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, zählen insbesondere Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten, (zeitlich befristete) Verpflegungsmehraufwendungen und die notwendigen Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort. Unterkunftskosten am Beschäftigungsort sind nach der (älteren) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs notwendig, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 m² Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten. Aber auch sonstige notwendige Mehraufwendungen, beispielsweise die Anschaffungskosten für die erforderliche Wohnungseinrichtung, soweit sie nicht überhöht sind, können daneben nach ständiger Rechtsprechung als Werbungskosten abgezogen werden. So beispielsweise die obersten Finanzrichter Republik in ihrer Entscheidung vom 13.11.2012 unter dem Aktenzeichen VI R 50/11).

Im Veranlagungszeitraum 2014 wurde das Gesetz neu gefasst. Ab diesem Veranlagungszeitraum können als Unterkunftskosten für die doppelte Haushaltsführung im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, allerdings eben höchstens die schon eingangs genannten 1.000 Euro. Für die Praxis ist dabei problematisch, dass das Gesetz nicht näher bestimmt, welche Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung auf „die Nutzung der Unterkunft“ entfallen und daher nur begrenzt abziehbar sind.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 24.10.2014 umfasst der Höchstbetrag sämtlicher entstehenden Aufwendungen wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung, Rundfunkbeiträge, Miet- und Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, Aufwendungen für die Sondernutzung des Gartens sowie für die Zweitwohnungsteuer, soweit die Kosten vom Arbeitnehmer selbst getragen werden.

In der Literatur werden verschiedene Auffassung vertreten, welche Aufwendungen zu den Unterkunftskosten gehören sollen. So ist ein Teil des Schrifttums der Auffassung, Unterkunftskosten seien bei einer Mietwohnung allein die Aufwendungen für die Kaltmiete und bei einer eigenen Wohnung die Absetzung für Abnutzung (AfA bzw. Abschreibung) und Schuldzinsen. Nebenkosten für Strom, Heizung, Reinigung und ähnliche Nebenkosten seien ebenso wenig wie die Zweitwohnungsteuer und die Kosten für Einrichtungsgegenstände Unterkunftskosten. Diese Aufwendungen seien als notwendige Mehrkosten zusätzlich zu berücksichtigen.

Nach anderen Stimmen in der Literatur gehören zu den Unterkunftskosten bei einer Mietwohnung auch die Nebenkosten wie Heizung, Wasser, Strom und Reinigung. Höchststrichterliche Rechtsprechung zur Berücksichtigung der Zweitwohnungsteuer, welche vorliegend im Streit steht, liegt bisher nicht vor.

Aus der Begründung des Gesetzesentwurf geht jedoch hervor, dass zur Vereinfachung der Anerkennung von Werbungskosten bei Arbeitnehmern für Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nicht mehr auf die ortsübliche Vergleichsmiete bei der Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Unterkunftskosten abgestellt werden sollte, sondern stattdessen auf die tatsächlichen Unterkunftskosten. Der durch die Neuregelung normierte Betrag von 1.000 Euro im Monat sollte nach der Gesetzesbegründung „alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen: z. B. Miete inklusive Betriebskosten, Miet- und Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, auch in Tiefgaragen, Aufwendungen für Sondernutzung (wie beispielsweise Garten), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden“ umfassen. Die Festsetzung des Betrages von 1.000 Euro orientierte sich dabei an einer von der

Rechtsprechung bisher immer herangezogenen, nach Lage und Ausstattung durchschnittlichen, ca. 60 m² großen Wohnung.

Aus dieser Begründung ergibt sich, dass für den anzuerkennenden monatlichen Höchstbetrag allein die Bruttokaltmiete zuzüglich Betriebskosten für die am Ort der ersten Tätigkeitsstätte angemietete Wohnung zuzüglich etwaiger Mietaufwendungen für Kfz-Stellplätze und Kosten für Sondernutzung Maßstab für die realitätsgerechte Typisierung der Unterkunftskosten gewesen ist. Bei der Normierung des Höchstbetrages, bis zu dem die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen unterstellt wird, hatte der Gesetzgeber also nach Ansicht des erkennenden Gerichts allein die reinen Miet- und Betriebskostenaufwendungen für die Unterkunft im Auge. Der Höchstbetrag sollte die Ermittlung der ortsüblichen Miete für die Ermittlung der Notwendigkeit der Aufwendungen ersetzen. Deshalb hat der Gesetzgeber gemäß dem Wortlaut in der Vorschrift auch allein die berücksichtigungsfähigen Unterkunftskosten und nicht die gesamten Kosten des Zweithaushaltes auf höchstens 1.000 Euro im Monat begrenzt. Auch aus dem Wort „Unterkunftskosten“ ergibt sich, dass nur die unmittelbaren Kosten für die Unterkunft, also die Kaltmiete zuzüglich Betriebskosten, vom Höchstbetrag umfasst sein sollen. Aufwendungen, die mittelbar oder gelegentlich im Zusammenhang mit der Anmietung einer Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte entstehen (etwa durch melderechtliche Vorschriften wie die Anmeldung eines Nebenwohnsitzes und der damit verbundenen Festsetzung einer Zweitwohnungsteuer), aber nicht zu den direkten Wohnungskosten gehören, fallen nach Ansicht des erstinstanzlichen Finanzgerichts München in seiner Entscheidung vom 26.11.2021 unter dem Aktenzeichen 8 K 2143/21 nicht unter den Höchstbetrag von 1.000 Euro monatlich.

Infolgedessen können die Kosten für gezahlte Zweitwohnungsteuer als sonstige Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zusätzlich zu den auf 1.000 Euro monatlich gedeckelten Unterkunftskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Art berücksichtigt werden.

Hinweis: Wegen der grundsätzlichen Bedeutung hatte das erstinstanzliche Finanzgericht München jedoch die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Unter dem Aktenzeichen VI R 30/21 müssen daher die obersten Richter der Republik klären, ob die Zweitwohnungsteuer für das Unterhalten einer Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zu den auf 1.000 Euro gedeckelten Unterkunftskosten gehört.

6. Für GmbH-Gesellschafter: Option zur tariflichen Besteuerung – Wie lange müssen die Voraussetzungen bestehen?

Meist ist es so, dass die Voraussetzungen für einen steuerlichen Antrag auch in der gesamten Zeit des Antrags bzw. in der Zeit der Wirkung des Antrags vorliegen müssen. Dies ist allerdings dann anders, wenn das Gesetz die entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen für die folgenden Zeiträume nach der Antragstellung fingiert. So soll es ausweislich einer Entscheidung des Finanzgerichtes Köln vom 15.12.2020 unter dem Aktenzeichen 11 K 1048/17 mit dem Antrag auf Option zur tariflichen Besteuerung nach § 32 d Abs. 2 Nummer 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sein. Aber zunächst zur Einordnung des Streitfalls und zu den konkreten Hintergründen:

Bei Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nummer 1 Satz 1 EStG aus Anteilen einer GmbH handelt es sich um Kapitaleinkünfte, welche (sofern sie nicht unter das Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG fallen) ausweislich von § 32 d Abs. 1 EStG grundsätzlich nach dem gesonderten Tarifeinkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 25% (zuzüglich Solidaritätszuschlag und eventuell Kirchensteuer) abgeltend besteuert werden. Mit anderen Worten, die sogenannte Abgeltungsteuer kommt zum Zuge. Soweit der Grundsatz der Besteuerungsregeln.

Eine Abwandlung vom vorgenannten Grundsatz findet insbesondere nach der Regelung des § 32 d Abs. 2 Nummer 3 Buchstabe b Satz 1 EStG auf Antrag des Steuerpflichtigen statt. Diese Vorschrift ist immer dann einschlägig, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist. Entsprechend der gesetzlichen Regelung kommen dann die Verlustverrechnungsverbote innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie auch das Werbungskostenabzugsverbot nicht mehr zum Einsatz. Insoweit kann es für Steuerpflichtige von erheblicher Bedeutung sein, dass die entsprechenden Einkünfte aus den Anteilen an der GmbH tatsächlich tariflich besteuert werden, da nur dann entsprechend damit zusammenhängende Werbungskosten auch steuermindernd berücksichtigt werden können.

Ein Blick auf die konkreten Voraussetzungen ist daher unabdingbar. So schreibt das Gesetz beispielsweise vor, dass der Antrag für die jeweilige GmbH-Beteiligung erstmals für den Veranlagungszeitraum gilt, für den er gestellt worden ist. Von zentraler Bedeutung ist jedoch auch die Regelung des § 32 d Abs. 2 Nummer 3 Satz 4 EStG. Danach ist der Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzung erneut zu belegen sind.

Exakt um diesen Satz vier ist nun ein Streit ausgebrochen, wobei es konkret um das Wort „zu belegen“ geht. Rein sprachlich ist insoweit nämlich nicht zu entnehmen, wie verfahren werden soll, wenn die Voraussetzungen nachweislich nicht mehr gegeben sind. Das Gesetz sagt hingegen nur, dass die Voraussetzungen nicht mehr neu bewiesen werden müssen. Dementsprechend vertritt die Finanzverwaltung natürlich die Auffassung, dass in den Fällen, in denen man schlicht erfahren hat, dass die Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind, auch keine Option zur tariflichen Besteuerung mehr vorgenommen werden kann. Entgegen dieser Rechtsansicht des Finanzamtes hat jedoch das erstinstanzliche Finanzgericht Köln mit der oben bereits zitierten Entscheidung anders entschieden. So hat das Gericht klargestellt, dass die Möglichkeit für eine tarifliche Besteuerung der Kapitalerträge des Klägers aus seiner Beteiligung an der GmbH auch in Folgejahren vorliegt, in denen nicht mehr alle Voraussetzungen für die Option erfüllt werden. Mit anderen Worten: Der Steuerpflichtige kann auch dann noch die tarifliche Besteuerung inklusive Werbungskostenabzug in Anspruch nehmen.

Deutlich wird der Kernpunkt des vorliegenden Streitfalls an den Details des Sachverhalts. Der Kläger hatte vorliegend einen entsprechenden Antrag nach § 32 d Abs. 2 Nummer 3 Buchstabe b EStG für das Kalenderjahr 01 gestellt. Zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung war es insoweit unstrittig, dass die Voraussetzungen im Kalenderjahr 01 gegeben waren und der Steuerpflichtige seinen entsprechenden Antrag zur Ausübung des Optionsrechts für die tarifliche Besteuerung

der Kapitalerträge aus seiner Beteiligung an der GmbH wirksam gestellt hatte. Insbesondere war er im Jahr 01 zu mehr als einem Prozent an der GmbH beteiligt, er war im Jahr 01 für die GmbH beruflich tätig und er hatte den erstmaligen Antrag für diese Beteiligung innerhalb der Antragsfrist gestellt. Insoweit gibt es hier noch keinen Streit.

Ebenso unstrittig ist, dass der Kläger im Jahr 02 und den Folgejahren nicht mehr für die GmbH beruflich tätig war. Weiterhin war er jedoch zu mehr als einem Prozent an der GmbH beteiligt. Das Finanzgericht sieht hierin jedoch kein Grund, dass das Optionsrecht zur tariflichen Besteuerung widerrufen werden muss. Denn das erstinstanzliche Gericht interpretiert die Gesetzesvorschrift so, dass danach die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung des Optionsrechts auch für die dem Antragsjahr (Jahr 01) folgenden vier Veranlagungszeiträume fingiert werden. Der Wegfall der beruflichen Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft in einem der dem Antragsjahr folgenden vier Veranlagungszeiträume ist somit für die Fortgeltung der Option unerheblich.

Die Frage, ob die Voraussetzungen jedoch lediglich im Antragsjahr (Erstjahr 01) oder auch in den jeweiligen vier folgenden Veranlagungszeiträumen vorliegen müssen, ist durchaus streitbefangen. Dabei ist insbesondere ungeklärt, ob § 32 d Abs. 2 Satz 4 EStG für die dem Erstjahr folgenden vier Veranlagungszeiträume lediglich eine Nachweiserleichterung beinhalten. So sieht es beispielsweise das Bundesministerium der Finanzen in seinem Erlass vom 18.1.2016. Entgegen der Verwaltungsauffassung des Fiskus geht das Gericht jedoch davon aus, dass die Vorschrift im Wege der Auslegung zu handhaben ist und widerspricht dem Fiskus.

Maßgebend für die Auslegung einer Gesetzesbestimmung ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den er hineingestellt ist. Um den objektiven Willen des Gesetzgebers zu erfassen, können alle herkömmlichen Auslegungsmethoden herangezogen werden. Sie schließen einander nicht aus, sondern ergänzen sich gegenseitig. Das gilt auch für die Heranziehung der Gesetzesmaterialien, soweit sie auf den objektiven Gesetzesinhalt schließen lassen. Die Gesetzesmaterialien dürfen jedoch nicht dazu führen, die Vorstellung des Gesetzgebers dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen. Der Wille des Gesetzgebers kann bei der Auslegung des Gesetzes daher nur insoweit berücksichtigt werden, als er in seinem Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden hat.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kommt das Gericht zu dem Schluss, dass die gesetzliche Regelung dahin zu verstehen ist, dass die Voraussetzungen für das Optionsrecht lediglich im Antragsjahr vorliegen müssen und der Wegfall der beruflichen Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft in einem der dem Antrag folgenden vier Veranlagungszeiträume für die Fortgeltung der Option unerheblich ist. Die Tatbestandsvoraussetzungen für die vorliegende Option werden in den vier auf das Erstjahr folgenden Veranlagungszeiträumen fingiert, sodass auch in diesen Jahren die tarifliche Einkommensteuer samt der (in der Praxis meist wichtigeren) Möglichkeit des Werbungskostenabzugs gegeben sind.

Hinweis: Weil die höchstrichterliche Rechtsprechung gerade dies jedoch bisher noch nicht geklärt hat, war die Revision zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Wie nicht anders zu erwarten, hat die Finanzverwaltung auch den Revisionszug bestiegen,

sodass unter dem Aktenzeichen VIII R 2/21 schließlich die obersten Finanzrichter der Republik zu entscheiden haben, ob vorliegend die tarifliche Besteuerung (inklusive sämtlicher Folgen) auch für Folgejahre gilt, in denen die Voraussetzungen für den Antrag selber nicht mehr gegeben sind.

Tipp: Aus unserer Sicht ist die Entscheidung des Finanzgerichtes Köln durchaus logisch und zudem auch zielführend. Betroffene sollten daher in ähnlich gelagerten Fällen unbedingt den Streitfall offenhalten und auf das Musterverfahren vor dem Bundesfinanzhof sowie auf die positive Entscheidung der Kölner Richter verweisen.

7. Für Vermieter: Abgrenzung von Vermietungseinkünften zum Gewerbebetrieb bei der Vermietung eines Hausbootes

Auch wenn die Vermietung eines Hausbootes ein eher seltener Fall zu sein scheint, so können doch die Grundsätze der Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 25.3.2021 unter dem Aktenzeichen 11 K 3321/17 F auch auf andere Abgrenzungsfragen hinsichtlich der Vermietung und den Einkünften aus Gewerbebetrieb angewendet werden. Dies gilt umso mehr, als dass die Entscheidung der Düsseldorfer Richter rechtskräftig ist. Das Hausboot steht hier also nicht im Mittelpunkt, sondern vielmehr die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an sich.

Im vorliegenden Verfahren kam das Gericht zu dem Schluss, dass die Vermietung des Hausbootes an Feriengäste nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht. Dies hatte ganz konkret zur Folge, dass die Vermietung nicht die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen oder Sonderabschreibungen ermöglicht. Dies gilt zu mindestens dann, wenn die Vermietung aufgrund der regelmäßig im Voraus erfolgenden Buchungen für mehrtägige Zeiträume keine mit einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbare unternehmerische Organisation erfordert und keine für die Vermietung von Ferienwohnungen unüblichen Sonderleistungen erbracht werden.

Grundsätzlich ist es zwar so, dass die Vermietung von Wohnungen auch die normierten Tatbestände für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt. Allerdings geht man dabei in der Regel nicht über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewerbebetrieb bei dieser Tätigkeit daher nur angenommen werden, wenn im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, nach denen die Betätigung des Vermieters als Ganzes gesehen das Gepräge einer selbstständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erhält, hinter der die bloße Nutzung des Mietobjektes als Vermögensanlage zurücktritt. So beispielsweise der Bundesfinanzhof in seiner ständigen Rechtsprechung, die er auch in seiner Entscheidung vom 14.1.2004 unter dem Aktenzeichen X R 7/02 geäußert hat.

Bei der Vermietung einer Ferienwohnung kann ein Gewerbebetrieb daher nur angenommen werden, wenn vom Vermieter bestimmte ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht üblichen Sonderleistungen erbracht werden oder wenn wegen eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine gewisse unternehmerische Organisation erforderlich ist, die mit einem Beherbergungsbetrieb (wie beispielsweise einem Hotel) vergleichbar ist. Maßgebend sind für die konkrete Beurteilung insoweit

jeweils die besonderen Umstände des Einzelfalles.

Die dementsprechend vom Gericht geforderte Vergleichbarkeit mit einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb liegt daher vor allem dann vor, wenn die Wohnung wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet ist, für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird, sie hotelmäßig angeboten, d. h. auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten wird, und sich zudem in einem Zustand befindet, der die sofortige Vermietung zulässt. Insbesondere muss dieser Zustand auch vorherrschen, wenn tatsächlich keine Buchungen gegeben sind. Daher kommt es nicht entscheidend darauf an, ob die Wohnung in einer Ferienwohnanlage liegt oder außerhalb einer solchen Anlage. Denn die Bereithaltung von Räumlichkeiten für die jederzeitige, auch kurzfristige, Überlassung an Gäste erfordert sachliche und personelle Vorkehrungen, wie sie bei der Vermietung von Wohnungen nicht üblich sind. Auch diese konkrete Abgrenzung geht zurück auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 28.6.1984 unter dem Aktenzeichen IV R 150/82.

Während ein gewerbliches Vermietungskonzept auf die jederzeitige Aufnahme eines Gastes und einen prinzipiell täglichen Gästewechsel ausgerichtet ist, hält sich der vermögensverwaltende Vermieter nicht ständig bereit, um Gäste zu empfangen, mit ihnen zu verhandeln und abzurechnen. Er organisiert die Vermögensnutzung auf der Grundlage von Buchungen und eines längeren Zeitaktes der Nutzungsüberlassung. Dieses Konzept kommt auch in der Art und Weise zum Ausdruck, wie die Ferienwohnung beworben wird.

Zur Gewerblichkeit führende Sonderleistungen sind etwa solche, die eine unternehmerische Organisation verlangen, wie sie bei der Vermögensverwaltung durch Wohnungsvermietung allein nicht erforderlich ist. Hingegen steht die Vermögensnutzung im Vordergrund, falls die Zusatzleistungen nicht ins Gewicht fallen und etwa im Haushalt des Steuerpflichtigen mit erledigt werden können. Nur solche Zusatzleistungen können eine Vermittlungstätigkeit als gewerblich prägen, die nicht schon üblicherweise mit der Vermietung von Ferienwohnungen verbunden sind. So auch der Bundesfinanzhof in seinem Beschluss vom 28.9.2010 unter dem Aktenzeichen X B 42/10.

Zur vermögensverwaltenden Vermietung können daher die Bereitstellung von Wäsche und Inventar, ein wöchentlicher Wäscheservice, eine Vor- und Endreinigung gegen besondere Bezahlung sowie eine wöchentliche Zwischenreinigung, ein morgendlicher Service (beispielsweise für Brötchen, Milch oder Zeitung), ein Gepäckstransfer für Bahnreisende und eine touristische Betreuung vor allem in Gestalt der Vermittlung von Freizeit- und Sportangeboten gehören. Selbst die Vermittlung von Fahrrädern und Busreisen ist als Abgrenzungskriterium zwischen privater und gewerblicher Vermietung von Ferienquartieren nicht geeignet, weil eine derartige allgemeine touristische Betreuung in Feriengebieten üblicherweise auch von privaten Zimmervermietern unternommen wird, wie der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 25.11.1988 unter dem Aktenzeichen III R 37/86 herausgearbeitet hat.

Demgegenüber kann das Angebot an den Mieter, Gemeinschaftseinrichtungen nutzen zu können, eine ins Gewicht fallende Zusatzleistung sein. Wohlgermerkt „kann“! Die bloße Bereitstellung der Gemeinschaftseinrichtungen reicht nämlich nicht aus. Auch nichtgewerbliche Vermieter von Ferienwohnungen können Fitnessgeräte oder ähnliches zur Verfügung stellen. Nur wenn der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit

den Gemeinschaftseinrichtungen für die Mieter Dienstleistungen erbringt, die einen regelmäßigen und erheblichen Personaleinsatz erfordern, kann die Tätigkeit als gewerblich eingestuft werden, da nur in diesem Fall eine unternehmerische Organisation erforderlich ist.

Vorgenannte Grundsätze können daher allgemein auf die Abgrenzung einer vermögensverwaltenden Vermittlungstätigkeit zu der Tätigkeit im Rahmen eines Gewerbebetriebes angewendet werden.

Hinweis: Auch wenn es in dem vorstehend zitierten Verfahren darum ging, dass der Steuerpflichtige einen Gewerbebetrieb „erreichen“ wollte, um so Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zu erhalten, ist die Entscheidung auch dazu geeignet, in der Praxis für die vermögensverwaltende Tätigkeit im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu plädieren. Tatsächlich wird es zukünftig eher häufiger vorkommen, dass die Finanzverwaltung (bei schon geringfügigen Sonderleistungen) gewerbliche Einkünfte annehmen möchte. Auch in diesen Fällen gelten jedoch die oben geschilderten Grundsätze, die sich aus der ständigen Rechtsprechung entwickelt haben.

Tipp: Betroffenen sei daher geraten, sich nicht vorschnell mit der Einordnung des Finanzamtes abzufinden, sondern vielmehr genau zu prüfen, aufgrund welcher Merkmale denn die einen oder die anderen Einkünfte vorliegen.

8. Für Hoteliers: Parkplatzüberlassung, WLAN-Nutzung und Nutzung eines Fitnessraums als umsatzsteuerlicher Bestandteil von kurzfristigen Beherbergungsverträgen?

Das Niedersächsische Finanzgericht kommt in seiner Entscheidung vom 19.8.2021 unter dem Aktenzeichen 5 K 174/19 zu dem Schluss, dass durch die Bereitstellung von Parkplätzen, eines WLAN-Netzes und eines Fitnessraums entgeltliche Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nummer 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an die Beherbergungsgäste erbracht werden. Diese entgeltlich erbrachten Leistungen sind steuerbar und mit dem Regelsteuersatz steuerpflichtig, so das erstinstanzliche Gericht.

Die Umsatzsteuer beträgt grundsätzlich für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19% der Bemessungsgrundlage. Man spricht dabei auch vom Regelsteuersatz. Ausweislich der Norm in § 12 Abs. 2 Nummer 11 Satz 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7% für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Der sogenannte ermäßigte Steuersatz gilt jedoch nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistung mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Insoweit ist in der gesetzlichen Regelung des § 12 Abs. 2 Nummer 11 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, enthalten. So auch der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 1. März 2016 unter dem Aktenzeichen XI R 11/14. Schon seinerzeit hatten die obersten Finanzrichter der Republik entschieden, dass die Einräumung von Parkmöglichkeiten an Hotelgäste nicht unter die Leistung des Hoteliers zum ermäßigten Steuersatz gehört. Die Einräumung von Parkmöglichkeiten ist danach mit dem Regelsteuersatz von 19% zu besteuern. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn hierfür kein gesondertes Entgelt berechnet wird.

Der Grundsatz, dass eine (unselbstständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, wird von dem vorgenannten Aufteilungsgebot verdrängt. Zwar hat der Europäische Gerichtshof noch mit seinem Urteil vom 18.1.2018 unter dem Aktenzeichen C- 463/16 ausdrücklich klargestellt, dass einheitliche Leistungen, die sich aus einem Haupt- und Nebenbestandteil zusammensetzen und für die bei getrennter Erbringung verschiedene Steuersätze gelten würden, insgesamt zu dem für die Hauptleistung maßgeblichen Steuersatz zu besteuern sind, auch wenn der Preis der Nebenleistung bestimmt werden kann. Für die vorliegende Streitfrage folgt aber aus dieser Entscheidung bei Berücksichtigung auch der vorstehend wiedergegebenen Grundsätze nicht, dass die Anwendung des § 12 Abs. 2 Nummer 11 Satz 2 UStG gegen die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie verstößt. Denn in jenem Urteilsfall sah das nationale Recht eine mit § 12 Abs. 2 Nummer 11 Satz 2 UStG vergleichbarer spezialgesetzliche Regelung eines Aufteilungsgebot nicht vor.

Nach diesen Grundsätzen unterliegen die im Streit stehenden Leistungen dem Regelsteuersatz. Dabei kann vollkommen offenbleiben, ob sie als Teile einheitlicher Beherbergungsleistungen oder als Nebenleistung zu einer Beherbergung-Hauptleistung anzusehen sind oder nicht. Da sie auch in den ersten beiden Fällen durch das Aufteilungsgebot von der ermäßigten Besteuerung auszuschließen sind, kommt es darauf nicht an.

Somit kommt das erstinstanzliche Finanzgericht zu dem Schluss, dass die nicht gesondert vereinbarte Überlassung von Parkplätzen, WLAN und Fitnessseinrichtungen an Hotelgäste dem Regelsteuersatz unterliegt.

Hinweis: Tatsächlich sind aktuell in vergleichbaren Fragestellungen bereits Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig, weshalb sich auch das Niedersächsische Finanzgericht genötigt sah, die Revision zuzulassen. Tatsächlich wurde auch im vorliegenden Fall der Revisionszug bestiegen, sodass die konkrete Fragestellung mit Blick auf Parkplätze, WLAN und Fitnessseinrichtungen unter dem Aktenzeichen XI R 22/21 auch aktuell vom Bundesfinanzhof geklärt werden wird.

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