

### 3. Nicht abzugsfähige Ausgaben

**Fall 13:** Nicht abzugsfähige Ausgaben (§§ 4, 9b, 12 EStG, BMF-Schreiben vom 06.07.2010 „Schreiben betr. steuerliche Beurteilung gemischter Aufwendungen; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09. 2009 GrS 1/06 (BStBl II 2010, 672)“, Beck StE 1 § 12/2)

#### Sachverhalt:

Der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Anton erklärt in seiner ansonsten ordnungsgemäßen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben:

- a) Anton schenkt seinem Geschäftsfreund zum Geburtstag eine Flasche Rotwein. Für diese Flasche Rotwein hat Anton einen Bruttoeinkaufspreis von 40,46 € bezahlt (darin enthaltene Vorsteuer 19 % = 6,46 €).
- b) Die Gebühren für einen von Anton gestellten Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 AO betragen 2.500 € und wurden pünktlich gezahlt. In dem Antrag ging es um einen genau bestimmten, aber noch nicht verwirklichten Sachverhalt zur Einkommensteuer des Antons.
- c) Einen anderen Geschäftsfreund hat Anton zum Essen in eine Gaststätte eingeladen. Die ordnungsgemäße Rechnung weist einen Gesamtbetrag einschließlich Umsatzsteuer von 38 € aus. Die erforderlichen Nachweise hat Anton erbracht.
- d) Um über aktuelle Nachrichten informiert zu sein und sich hierüber beim Small Talk mit seinen Geschäftspartnern auszutauschen, hat Anton eine Tageszeitung abonniert, die er täglich morgens beim Frühstück liest. Die Kosten hierfür betragen jährlich brutto 478,80 €.
- e) Für 5 ausgewählte Geschäftspartner hat Anton im Jahr 2019 einen Besuch in einem Nachtlokal mit Variete-, Striptease- und anderen -Darbietungen organisiert. Während der gesamten Veranstaltung wurden Champagner und andere edle Getränke gereicht. Anton wurden hierfür 3.000 € in Rechnung gestellt.
- f) Für die geleisteten Gewerbesteuervorauszahlungen des Wirtschaftsjahres 2019 hat Anton insgesamt 6.000 € (vierteljährlich 1.500 €) als Betriebsausgaben angesetzt.

**Aufgabe:** Welche Aufwendungen dürfen den Gewinn nicht mindern?

#### Lösung:

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG dürfen bestimmte Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern. Hiervon klar zu trennen sind die **Aufwendungen** i.S.d. § 12 EStG, die mangels betrieblicher Veranlassung schon von vornherein nicht abzugsfähige Ausgaben darstellen.

Bei allen im § 4 Abs. 5 EStG dargestellten Ausgaben handelt es sich dem Grunde nach unstrittig um Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG. Nur dürfen diese gesondert aufgeführten Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern.

- a) Es handelt sich um ein Geschenk, weil beide Seiten von einer Unentgeltlichkeit bei der Übergabe der Weinflasche ausgehen konnten. Die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG vorgesehene Freigrenze von 35 € für Geschenke pro Wirtschaftsjahr ist jedoch überschritten. Nach R 9b Abs. 2 Satz 3 EStR sind für die Berechnung der Freigrenze für Geschenke die umsatzsteuerrechtlichen Vorsteuerbeträge einzubeziehen, wenn diese Vorsteuern wie im vorliegenden Fall nicht abzugsfähig sind. Die Aufwendungen in Höhe von 40,46 € sind nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig und erhöhen damit den Gewinn.
- b) Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern stellen nach § 12 Nr. 3 HS. 1 Alt. 1 EStG nicht abzugsfähige Ausgaben dar. Hierzu zählt insbesondere auch die Einkommensteuer. Nach § 12 Nr. 3 HS. 2 EStG gilt das Abzugsverbot ebenfalls für Nebenleistungen, die auf die im HS. 1 genannten Steuern entfallen. Zu diesen steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO rechnen auch die Gebühren für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO. Die Ausgaben für den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu einem Sachverhalt, der die Einkommensteuer des Antons betrifft, sind somit

nach § 12 Nr. 3 HS. 2 EStG nicht abzugsfähig und erhöhen den Gewinn um 2.500 €. Siehe hierzu auch H 12.4 EStH „Nebenleistungen“ und „Personensteuern“.

- c) Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass können nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG nur mit 70 % der Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Da es sich bei dem Wert von 38 € für zwei Personen um einen angemessenen Betrag handelt und die Nachweise laut Aufgabentext erbracht wurden, sind 30 % von 38 €, somit 11,40 €, für den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Anton als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen.
- d) Die Aufwendungen für die Tageszeitung stellen Kosten der privaten Lebensführung dar und sind dementsprechend nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig. Der Gewinn ist mithin um 478,80 € zu erhöhen. Siehe hierzu auch H 12.1 EStH - „Tageszeitung“ und das BMF-Schreiben vom 06.07.2010 „Schreiben betr. steuerliche Beurteilung gemischter Aufwendungen; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 GrS 1/06 (BStBl II 2010, 672)“, Beck StE 1 § 12/2 Rn. 4, 17.
- e) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG dürfen derartige unangemessene Aufwendungen, die die private Lebensführung des Anton und der anderen Geschäftsfreunde berührt, den Gewinn nicht mindern, soweit die damit verfolgten Zwecke nicht selbst Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung von Anton sind, § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG. Siehe hierzu etwa auch das Urteil des BFH vom 16.02.1990, III R 21/86, BStBl II 1990, 575.
- f) Nach § 4 Abs. 5b EStG ist die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgabe, sodass die Zahlung in 2019 in Höhe von 6.000 € den Gewinn nicht mindern darf.

**Hinweis!** Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind gemäß § 4 Abs. 5b EStG keine Betriebsausgabe, wenn sie für Erhebungszeiträume festgesetzt werden, die nach dem 31.12.2007 enden. Wird in einem aktuellen Veranlagungszeitraum jedoch Gewerbesteuer bzw. darauf entfallende Nebenleistungen für einen Erhebungszeitraum **vor 2008** gezahlt, ist ein Betriebsausgabenabzug vorzunehmen.

Es sollte somit stets überprüft werden, für welchen Erhebungszeitraum die Gewerbesteuer bzw. die darauf entfallende Nebenleistung gezahlt worden ist.

**Fall 14:** Schuldzinsenabzug (§ 4 Abs. 4a EStG, BMF-Schreiben vom 02.11.2018 „Schreiben betr. betrieblicher Schuldzinsenabzug gemäß § 4 Abs. 4a EStG“, Beck StE 1 § 4/10)

#### Sachverhalt:

Der selbständige Arzt Anton hat seinen Gewinn für das Kalenderjahr 2019 zulässig nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. In den Betriebsausgaben sind insgesamt 8.000 € für gezahlte Schuldzinsen enthalten. 3.000 € entfallen davon unstrittig auf ein Darlehen für den Erwerb eines abschließbaren Arzneimittelschrankes und 500 € für den privaten Urlaub. Die selbständige Tätigkeit wurde erst im Kalenderjahr 2019 begonnen.

**Aufgabe:** In welchem Umfang sind die Schuldzinsen als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn der Gewinn im Kalenderjahr 2019 unstrittig 100.000 € beträgt und Anton Entnahmen in Höhe von 120.000 € getätigt hat?

1. Alternative: Was würde sich ändern, wenn die Summe der Überentnahmen der Vorjahre 30.000 € betragen würde?
2. Alternative: Könnte Anton durch eine kurzfristige Einzahlung am Jahresende eine Begrenzung des Schuldzinsenabzugs verhindern?
3. Alternative: Könnten Unterentnahmen berücksichtigt werden, wenn die Praxis schon seit 1998 bestehen würde und aus diesem Jahr Unterentnahmen (stehen gelassener Gewinn) von 150.000 € vorlägen?

4. Alternative: Ist es für die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen steuerlich schädlich, wenn ein Investitionsdarlehen (z.B. für den Medikamentenschrank) erst auf ein Kontokorrentkonto eingezahlt wird und der Schrank erst später von diesem Kontokorrentkonto bezahlt wird?

**Lösung:**

Schuldzinsen sind nach § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Daher ist immer in einem **ersten Prüfungsschritt** zu ermitteln, welche Schuldzinsen nicht betrieblich veranlasst sind. Diese Schuldzinsen können nach § 12 Nr. 1 EStG als Kosten der privaten Lebensführung nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Das heißt, die Schuldzinsen für den privat veranlassten Urlaub in Höhe von 500 € stellen nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung i.S.d. § 12 Nr. 1 EStG dar und erhöhen den Gewinn.

Erst in einem **zweiten Prüfungsschritt** erfolgt eine Begrenzung der abzugsfähigen Schuldzinsen im Hinblick auf betrieblich veranlasste Überentnahmen i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG. Unerheblich ist hierbei nach § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG, dass Anton seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.

Die verbleibenden Schuldzinsen in Höhe von 7.500 € sind nach § 4 Abs. 4a EStG nur begrenzt als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Zinsen für Anlagegüter, wie zum Beispiel dem Medikamentenschrank in Höhe von 3.000 €, sind nach § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG in vollem Umfang abzugsfähig. Auch weitere Zinsen bis zu einer Höhe von 2.050 € bleiben nach § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG in jedem Fall als Betriebsausgaben abzugsfähig. Ob die verbleibenden 2.450 € Zinsen (7.500 € abzüglich 3.000 € abzüglich 2.050 €) abzugsfähig sind, richtet sich nach § 4 Abs. 4a Satz 1–3 EStG. Danach sollen 6 % der Überentnahmen nicht abziehbar sein.

<b>Berechnung</b>	
Entnahmen	120.000 €
abzüglich Gewinn	./. 100.000 €
Überentnahmen	20.000 €
<b>davon 6 %</b>	<b>1.200 €</b>

Von den gesamten 7.500 € betrieblich veranlassten Schuldzinsen sind somit nur 1.200 € nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

**Hinweis!** Bitte beachten Sie fortentwickelte Berechnungsmethode des Schuldzinsenabzugs **im Verlustfall** durch den BFH mit Urteil vom 14.03.2018, X R 17/16, BStBl II 2018, 744.

**Lösung zur 1. Alternative:**

Die Summe **der Überentnahmen der Vorjahre** ist nach § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG in die Berechnung mit einzubeziehen. Im vorliegenden Fall erhöht sich die Summe der Überentnahmen auf insgesamt 50.000 €. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen betragen sodann  $50.000 \text{ €} \times 6 \% = 3.000 \text{ €}$ . Abzugsfähig bleiben somit nur die Schuldzinsen für das Anlagevermögen in Höhe von 3.000 € und der Sockelbetrag in Höhe von 2.050 €. Die übrigen Schuldzinsen (2.450 €) sind nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

**Lösung zur 2. Alternative:**

Durch eine **kurzfristige Einzahlung** und damit dem kurzfristigen Ausgleich der Überentnahmen durch entsprechende Einlagen ist der Tatbestand des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO erfüllt. Der BFH hat mit Urteil vom 21.08.2012, VIII R 32/09, BStBl II 2013, 16 entschieden, dass in diesem Fall der Steueranspruch so zu berechnen ist, als wenn die Einlage nicht erfolgt wäre. Nach dem objektiven Zweck des Gesetzes und dem Willen des Gesetzgebers soll eine derartige Gestaltung nicht möglich sein. Werden hingegen dauerhaft Einlagen geleistet, um diese Überentnahmen auszugleichen, sind diese Einlagen

## 9. Arbeitnehmerbesteuerung

### Fall 43: Arbeitnehmereigenschaft (§ 19 Abs. 1 EStG, § 1 Abs. 1 LStDV, LStR/H 19.0)

#### Sachverhalt:

Der in Berlin lebende Anton hat einen Rahmenvertrag mit dem Boxverein Berlin abgeschlossen. Danach muss Anton für die Dauer von 10 Monaten mindestens drei Mal wöchentlich trainieren, bei Wettkämpfen mit Gewichtslimit anreisen, bei Krankheit oder Verletzung den Cheftrainer hinsichtlich der Wahl des Arztes konsultieren und dem Verein bei sonstigen Vergleichskämpfen zur Verfügung stehen. Dem Vertrag sind die jeweiligen einsatzbezogenen Siegprämien zu entnehmen und der Hinweis, dass der Boxer für die Versteuerung der Einnahmen selbst verantwortlich ist. Eine Mindestanzahl von Einsätzen wird nicht garantiert.

**Aufgabe:** Handelt es sich bei den Einnahmen aus den Boxkämpfen um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit?

#### Lösung:

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, wenn Gehälter, Löhne oder andere Bezüge für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst geleistet werden. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV sind Arbeitnehmer Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind und aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV ist ein Dienstverhältnis anzunehmen, wenn der Angestellte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisung zu folgen verpflichtet ist, § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV.

Die zur Abgrenzung bzw. Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bisher ergangene Rechtsprechung ist im H 19.0 der LStH zusammengefasst. Dabei wird gleich im Eingangssatz des H 19.0 LStH darauf verwiesen, dass eine Arbeitnehmereigenschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen ist.

Mit rechtskräftigen Urteil vom 30.11.2011 hat das FG des Landes Sachsen-Anhalt, 2 K 49/07, DStRE 2013, 138, entschieden, dass ein Boxer ein erhebliches Unternehmerrisiko trägt, welches gegen eine Arbeitnehmereigenschaft spricht. Denn der Ungewissheit eines Einsatzes mit erfolgsabhängiger Vergütung steht die vertragliche Verpflichtung, während der gesamten Vertragsdauer – auf eigene Kosten – zu trainieren, gegenüber. Auch das Fehlen von Ansprüchen auf Urlaub und Ersatz bei Krankheitsausfall spricht gegen eine Arbeitnehmereigenschaft.

Aus dem abgeschlossene Rahmenvertrag geht hervor, dass kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wird und sich Anton selbst um eine korrekte steuerliche Erfassung seiner Einnahmen zu kümmern hat. Hieraus kann man schließen, dass zwischen den beiden Vertragsparteien eine Arbeitnehmereigenschaft nicht gewollt war. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für eine sogenannte „Scheinselbständigkeit“ vor. Insofern ist die **Arbeitnehmereigenschaft** des Boxers Anton **zu verneinen**.

Anton übt keinen Katalogberuf bzw. ähnlichen Beruf i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus. Er erzielt vielmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG und muss die Einkünfte aus seiner Boxtätigkeit im Rahmen der Einkommensteuererklärung angeben.

### Fall 44: Einnahmen (§§ 3, 8, 19 EStG)

#### Sachverhalt:

Anton aus Berlin ist bei einer Schreinerei angestellt und erhält hierfür im Jahr 2019 monatlich ein Brutto-gehalt in Höhe von 2.500 €.

Da sich Antons Arbeitgeber im März 2019 einen neuen Hochleistungs-PC angeschafft hat, erhält Anton den alten Laptop und muss hierfür lediglich 300 € zahlen. Im Internet hätte ein vergleichbarer Laptop 350 € gekostet.

Anlässlich seines 40. Geburtstags im April 2019 bekommt Anton einen Blumenstrauß von seinem Arbeitgeber überreicht. Für diesen musste der Arbeitgeber 45,84 € aufwenden.

Damit der Arbeitgeber Anton stets in der Werkstatt bzw. bei der Montage bei Kunden erreichen kann, stellt der Arbeitgeber Anton ganzjährig ein Diensthandy zur Verfügung. Das Handy wird nicht auf Anton übereignet. Dieser darf das Handy auch für private Gespräche nutzen. Dem Arbeitgeber entstehen hierfür Aufwendungen in Höhe von monatlich 10 €.

Im Juni 2019 beginnt Antons Arbeitgeber mit der Herstellung von Kommoden, die bereits ab Oktober für Brutto 750 € in den Verkauf gehen. Diese Kommode gefällt Anton - wie er mehrmals in der Anwesenheit seines Arbeitgebers betont hatte - ausgesprochen gut und würde perfekt in seine Wohnung passen. Da das Geschäftsjahr für den Arbeitgeber gut gelaufen ist, schenkt er Anton im Dezember 2019 eine dieser Kommoden.

Anton entstehen Werbungskosten in Höhe von 801 €.

**Aufgabe:** Ermitteln Sie bitte die Höhe der Einkünfte für den Veranlagungszeitraum 2019.

#### **Lösung:**

Anton erzielt als Arbeitnehmer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Nach § 8 Abs. 1 EStG sind Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 zufließen.

#### **Gehalt**

Die Gehaltszahlungen an den Arbeitnehmer Anton in Höhe von monatlich 2.500 € führen zu Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit, §§ 8 Abs. 1, 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Im Jahr 2019 erzielt Anton Einnahmen in Höhe von  $12 \times 2.500 \text{ €} = 30.000 \text{ €}$ .

#### **Laptop**

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die Gehaltszahlungen, sondern auch Sachleistungen, § 8 Abs. 1 EStG. Die Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen.

Nach der R 8.1 Abs. 2 Satz 3 LStR kann aus Vereinfachungsgründen 96 % des Endpreises angesetzt werden, zu dem der Abgebende oder dessen Abnehmer fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.

Da Anton den Laptop nicht unentgeltlich erhält, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Geldwert des Sachbezugs und dem tatsächlichen Entgelt zu versteuern, R 8.1 Abs. 1 Satz 3 LStR.

Der Sachbezug ermittelt sich wie folgt:

Wert des Sachbezugs	350 €
4 % Abschlag nach R 8.1 Abs. 2 Satz 3 LStR	./. 14 €
= 96 %-Wert des Sachbezugs	336 €
abzgl. Zuzahlung Arbeitnehmer	./. 300 €
<b>= maßgebender Wert des Sachbezugs</b>	<b>36 €</b>

Der Vorteil in Form der verbilligten Abgabe des Laptops an Anton übersteigt den Betrag von **44 €** des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG im Kalendermonat März nicht, sodass der Sachbezug außer Ansatz bleibt.

**Hinweis!** Die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG stellt keinen Freibetrag, sondern eine **Freigrenze** dar. Eine Überschreitung der 44 €-Grenze führt mithin zur vollen Steuerpflicht des Sachbezugs.

Allerdings kann über eine Zuzahlung des Arbeitnehmers das Einhalten der Freigrenze gesteuert werden.

### Blumenstrauß

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die Gehaltzahlungen, sondern auch Sachleistungen, § 8 Abs. 1 EStG. Der Blumenstrauß ist mithin grundsätzlich als Einnahme zu erfassen.

Da jedoch eine solche Aufmerksamkeit im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht wird und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führt, gehört diese Zuwendung nicht zum Arbeitslohn, R 19.6 Abs. 1 Satz 1 LStR. Der Blumenstrauß wird anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses - hier der 40. Geburtstag des Antons - an den Arbeitnehmer überreicht und der Wert von 60 € wird nicht überschritten, R 19.6 Abs. 1 Satz 2 LStR.

**Hinweis!** Geldzuwendungen werden stets als Arbeitslohn qualifiziert und zwar auch dann, wenn ihr Wert unterhalb von 60 € liegt, R 19.6 Abs. 1 Satz 3 LStR.

### Private Nutzung von betrieblichen Telekommunikationsgeräten

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die Gehaltzahlungen, sondern auch geldwerte Vorteile, § 8 Abs. 1 EStG. Allerdings stellt die private Nutzung von betrieblichen Telekommunikationsgeräten einen nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfreien Bezug dar, der somit nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt.

### Kommode

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit zählen nicht nur die Gehaltzahlungen, sondern auch Sachleistungen, § 8 Abs. 1 EStG. Die Kommode wird vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt (sondern für den Verkauf an Kunden) und Anton erhält diese Ware, für die mangels Angaben in der Aufgabenstellung keine pauschale Versteuerung vorgenommen wurde, auf Grund seines Dienstverhältnisses. Somit gilt für die Bewertung des Sachbezugs § 8 Abs. 3 EStG. Demnach ist der um 4 % geminderte Endpreis nur heranzuziehen, wenn der Vorteil nach Abzug der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte im Kalenderjahr insgesamt 1.080 € übersteigt, § 8 Abs. 3 Satz 1, 2 EStG.

Da dies ganz offensichtlich in dem vorliegenden Fall nicht gegeben ist, führt die Übertragung der Kommode zu keinen steuerpflichtigen Einnahmen bei Anton.

**Hinweis!** Die Regelung des § 8 Abs. 3 EStG stellt im Gegensatz zu § 8 Abs. 2 Satz 11 keine Freigrenze, sondern einen **Freibetrag** dar. Eine Überschreitung der 1.080 €-Grenze führt mithin nur zu einer Steuerpflicht des übersteigenden geldwerten Vorteils.

### Werbungskosten

Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG entstehen Anton in Höhe von 801 €. Da die Werbungskosten den Betrag von 1.000 € nicht überschreiten, kommt der **Werbungskostenpauschbetrag** nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG zur Anwendung.

Bruttoarbeitslohn 12 x 2.500 €	30.000 €
Laptop = unter 44 €-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG	-
Blumenstrauß = Aufmerksamkeit R 19.6 Abs. 1 LStR	-

Handynutzung = steuerfrei nach § 3 Nr. 45 EStG	-
Kommode = steuerfrei nach § 8 Abs. 3 EStG	-
abzgl. Werbungskosten - § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG	./. 1.000 €
<b>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG</b>	<b>29.000 €</b>

Anton erzielt in 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 29.000 €.

**Fall 45:** Fahrten zur Arbeit (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG, BMF-Schreiben vom 03.01.2013 „Entfernungspauschale“, Beck StE 20 § 9/5)

**Sachverhalt:**

Die Arbeitnehmerin Berta fährt an 210 Arbeitstagen mit ihrem eigenen Pkw 40 km zur nächsten Bahnstation und von dort 100 km mit der Bahn zu ihrer ersten Tätigkeitsstätte nach Berlin. Die kürzeste maßgebende Straßenverbindung beträgt 115,8 km. Ihre Aufwendungen für die Bahnfahrkarten betragen monatlich 250 €, somit im Kalenderjahr 2019 insgesamt 3.000 €.

**Aufgabe:** Welche Werbungskosten sind für die Wege zur Arbeit als Werbungskosten abzugsfähig?

**Lösung:**

Berta erzielt als Arbeitnehmerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Es gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zählen auch die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte zu den Werbungskosten. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen, höchstens jedoch 4.500 € im Jahr. Die Begrenzung auf 4.500 € findet keine Anwendung, wenn der Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug verwendet.

Die erste Tätigkeitsstätte ist in § 9 Abs. 4 EStG definiert.

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich unabhängig vom Verkehrsmittel zu gewähren. Somit werden grundsätzlich auch bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Werte der Entfernungspauschale berücksichtigt. Wenn jedoch die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag übersteigen, können die tatsächlichen Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden, § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG.

Werden von Arbeitnehmern, wie im vorliegenden Fall, verschiedene Verkehrsmittel für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte benutzt, ist wie folgt zu verfahren:

Zunächst ist die maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anhand der kürzesten Straßenverbindung zu ermitteln, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG. Da gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG nur die vollen km der Entfernung zu berücksichtigen sind, wird diese in dem vorliegenden Sachverhalt mit 115 km bemessen.

Die Teilstrecke, die mit dem Pkw zurückgelegt wurde, ist in voller Höhe anzusetzen. Für 210 Arbeitstage ergibt sich hier ein Wert von  $210 \text{ Tage} \times 40 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 2.520 \text{ €}$ .

Anschließend ist die Entfernungspauschale für die verbleibende Teilstrecke der maßgebenden Entfernung (nicht die der Bahnstrecke!) zu berücksichtigen, also  $115 \text{ km abzgl. } 40 \text{ km} = 75 \text{ km}$ .

Demnach ergibt sich ein zusätzlicher Betrag von  $210 \text{ Tage} \times 75 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 4.725 \text{ €}$ . Bei dieser Berechnung ist jedoch der Höchstbetrag von 4.500 € zu berücksichtigen, da für die Strecke von 75 km kein Kraftfahrzeug benutzt wird.

Somit ergeben sich insgesamt anzusetzende Werbungskosten im Rahmen der Entfernungspauschale von 7.020 € ( $2.520 \text{ €} + 4.500 \text{ €}$ ).

Die Aufwendungen für die Bahnfahrkarten bleiben unberücksichtigt, weil sie mit 3.000 € unter der insgesamt anzusetzenden Entfernungspauschale von 7.020 € liegen.

**Hinweis!** Beachten Sie hierzu das BMF-Schreiben vom 03.01.2013 „Entfernungspauschale“, Beck StE 20 § 9/5 mit diversen Einzelbeispielen.

**Fall 46:** Dienstreisen (§ 9 EStG, BMF-Schreiben vom 24.10.2014 „Ergänzendes BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014“, Beck StE 20 § 9/10)

#### **Sachverhalt:**

Der Arbeitnehmer Anton lebt und arbeitet in Berlin. Von seinem Arbeitgeber wurde er im Kalenderjahr 2019 auf folgende Dienstreisen geschickt, für die er vom Arbeitgeber keine Erstattungen erhielt:

Abreisezeit in Berlin 08.00 Uhr und Ankunft in Madrid/Spanien 15.00 Uhr. In Madrid verblieb er aus dienstlichen Gründen 5 volle Tage. Für diese Dienstreise hat sich Anton einen Flug gebucht und musst zusätzlich noch Kosten für ein Taxi bzw. die Bahn zum Flughafen aufwenden.

Abreisezeit in Berlin 08.00 Uhr und Ankunft in Bautzen/Sachsen 15.00 Uhr. Nach Bautzen fuhr er mit seinem eigenen Pkw und blieb aus dienstlichen Gründen 5 volle Tage dort.

Die Abreisezeiten sind wie die Anreisezeiten zu berücksichtigen.

**Aufgabe:** Welche möglichen Werbungskosten könnten aufgrund der vorgenannten Dienstreisen berücksichtigt werden?

#### **Lösung:**

Anton erzielt als Arbeitnehmer Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Wird ein Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen außerhalb seiner Wohnung und nicht an seiner ersten Tätigkeitsstätte tätig, kann er die mit diesen „Dienstreisen“ verbundenen Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigen.

Steuerlich zu berücksichtigende Aufwendungen können sein:

- Fahrtkosten, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG,
- Verpflegungsmehraufwendungen, § 9 Abs. 4a EStG,
- Übernachtungskosten, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG und
- Reisenebenkosten, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG.

## 14. Private Veräußerungsgeschäfte

### Fall 90: Fremdwährungsverluste (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)

#### Sachverhalt:

Die zusammenveranlagten Ehegatten Anton und Berta machen gerne lange Urlaube. Im Kalenderjahr 2019 verbrachten sie 7 Monate auf Madagaskar. Um dort gleich etwas Startkapital zu haben, tauschten sie zu Hause in Berlin 5.000 € in die Landeswährung zu 2.836 Ariary je 1 €. Als sie zurückkehrten, hatten sie noch 6.492.500 Ariary übrig, die sich zum Kurs von 2.597 Ariary je 1 € zurücktauschen ließen. Gebühren für den Tausch sind nicht entstanden. In der Zeit in Berlin erzielte Anton unstrittig Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 25.000 € und Berta unstrittige Zinseinnahmen von 2.000 €. Die Bank behielt davon 299,75 € Kapitalertragsteuer und 164,86 € Solidaritätszuschlag ein.

**Aufgabe:** Ermitteln Sie die Einkünfte von Anton und Berta für den Veranlagungszeitraum 2019. Auf Tarif und Veranlagungsart ist nicht einzugehen. Eventuelle Wahlrechte zugunsten des niedrigsten möglichen Ansatzes der Einkünfte gelten als ausgeübt.

#### Lösung:

Anton und Berta sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, weil sie ihren Wohnsitz im Inland (Berlin) haben, § 8 AO. Die 7-monatige Urlaubsreise ist unschädlich.

Bei den Einkünften von Anton handelt es sich unstrittig um Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Bei den Einkünften von Berta handelt es sich unstrittig um Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Sie unterliegen nach § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG der Abgeltungsteuer nach § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 25 %. Die Steuer ist damit grundsätzlich abgegolten und die Einkünfte sind in die Veranlagung nicht mit einzuberechnen, § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG, § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG. Die Bank hat die Steuer nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu Recht einbehalten und einen Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € nach § 20 Abs. 9 EStG zutreffend berücksichtigt, da davon auszugehen ist, dass in entsprechender Höhe ein Freistellungsauftrag vorlag, § 44a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

Bei der Anschaffung und Veräußerung von Fremdwährungsbeträgen handelt es sich um ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und nicht um Kapitalerträge. Dies ergibt sich aus dem BMF-Schreiben vom 09.10.2012 „Einzelfragen zur Abgeltungsteuer“, Beck StE 1 § 43/1 Rz. 131. Steuerbar sind diese privaten Veräußerungsgeschäfte nur, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Fremdwährungen nicht mehr als ein Jahr beträgt, was hier mit 7 Monaten gegeben ist.

Nach § 23 Abs. 3 EStG ist der Gewinn oder Verlust der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungspreis einerseits und Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Aus dem Rücktausch der Währung entsteht ein gesamter Verlust von 210,68 € (Berechnung: Differenz Ankauf und Rücktauschkurs =  $239 \times 2.500 \text{ €/Ankaufkurs}$ ). Auch bei einer Ehegattenzusammenveranlagung sind die Einkünfte zunächst für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln, § 26b EStG. So steht jedem Ehegatten ein Verlust von 105,34 € zu.

Nach § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG dürfen Verluste nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden (besonderer Verlustverrechnungskreis). Ein Verlustrück- oder -vortrag nach Maßgabe des § 10d Abs. 4 EStG ist jedoch möglich, § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG.

<b>Zusammenstellung der Einkünfte</b>		
	<b>Anton</b>	<b>Berta</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	25.000,00 €	
Einkünfte aus Kapitalvermögen		1.199,00 €
Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	./. 105,34 €	./. 105,34 €

**Hinweis!** Da sich insgesamt nur geringe Einkünfte ergeben und der Sparerpauschbetrag von Anton noch nicht ausgenutzt wurde, sollten die Veranlagungsoptionen nach §§ 32d Abs. 4 und 6 EStG für die Kapitalerträge geprüft werden. Darüber hinaus hat für die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften eine Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 EStG zu erfolgen, soweit die Verluste nicht im unmittelbar vorangegangenen Jahr berücksichtigt werden können.

Zu beachten ist, dass bei Anschaffung von Fremdwährungsbeträgen das sogenannte FiFo-Verfahren zu beachten ist, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG. Das bedeutet, dass bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge die zuerst angeschafften Beträge als zuerst veräußert gelten.

**Fall 91:** Verkauf körperlicher Gegenstände mit voriger Nutzung zur Einkunftszielung  
(§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)

**Sachverhalt:**

Am 01.10.2018 kaufte Anton einen Wohnwagen für 30.000 €. Bei einer noch zu erwartenden Nutzungsdauer von 10 Jahren plante Anton viele erlebnisreiche Campingurlaube. Die Freude an derartigen Urlauben flaute jedoch schnell ab, sodass er den Wohnwagen bereits den gesamten November 2018 für 750 € vermietete. Nach Abzug der anteiligen Abschreibungen (unstrittig 250 €) erzielte Karl einen Gewinn von 500 €, den er auch ordnungsgemäß erklärte. Am 24.12.2019 hatte Anton wieder große Freude am Wohnwagen, da er einen Käufer fand, der ihm 40.000 € für den Wohnwagen zahlte. Die Online-Überweisung wurde sofort getätigt.

**Aufgabe:** Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für Anton in 2019 aus dem dargestellten Sachverhalt?

**Lösung:**

Der Verkauf des Wohnwagens fällt unter § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Obwohl zwischen dem Ankauf am 01.10.2018 und dem Verkauf am 24.12.2019 mehr als ein Jahr liegt, ist hier der Gewinn aus dem privaten Veräußerungsgeschäft zu versteuern. Da aus der Nutzung des Wohnwagens Einkünfte erzielt wurden, verlängert sich der Zeitraum (die Spekulationsfrist) auf 10 Jahre; § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG. Aus der Vermietung des Wohnwagens erzielte Anton nämlich im Vorjahr Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG. Ausweislich des Wortlauts von § 22 Nr. 3 EStG fällt die Vermietung beweglicher Gegenstände unter diese Norm.

Bei einem Wohnwagen handelt es sich auch wohl nicht um einen Gegenstand des täglichen Gebrauchs gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

Der Gewinn ermittelt sich nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG aus dem Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis und Anschaffungskosten. Nach § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG sind die Anschaffungskosten jedoch um Abschreibungen zu vermindern, soweit sie bei der Ermittlung von Einkünften – hier Vermietung des Wohnwagens nach § 22 Nr. 3 EStG – abgezogen wurden.

Anschaffungskosten	30.000 €
abzüglich Abschreibung	./. 250 €
<b>Geminderte Anschaffungskosten</b>	<b>29.750 €</b>
<hr/>	
Veräußerungspreis	40.000 €
abzüglich geminderte Anschaffungskosten	./. 29.750 €
<b>Gewinn</b>	<b>10.250 €</b>

Da der Gewinn 10.250 € beträgt, ist die Freigrenze von 600 € nach § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG überschritten und in voller Höhe einkommensteuerpflichtig. Sollte ein festgestellter Verlustvortrag nach § 23 Abs. 3 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG bestehen, könnte jedoch eine entsprechende Verrechnung erfolgen.

**Hinweis!** Die Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2010 (BT-Drs. 17/2249), mit dem diese Regelung eingeführt wurde, weist als Beispiel für Gegenstände des täglichen Gebrauchs lediglich Gebrauchtfahrzeuge aus.

**Fall 92:** Verkauf eines Grundstücks nach vorheriger Entnahme; Zeitpunkt der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte

**Sachverhalt:**

Am 01.10.2005 kaufte Anton ein unbebautes Grundstück für 30.000 €. Bis zum 01.02.2013 hat Anton dieses Grundstück als notwendiges Betriebsvermögen (Parkplatz) im Rahmen seines Gewerbebetriebs behandelt. Mit der Verlegung seines Gewerbebetriebs zum 01.02.2013 entfiel die betriebliche Nutzung. Anton entnahm das Grundstück und überführte es in sein Privatvermögen (Teilwert 100.000 €). Der Sachverhalt wurde im Jahr 2013 zutreffend steuerlich gewürdigt. Mangels anderer Nutzungsmöglichkeiten veräußerte Anton das Grundstück mit notariellem Kaufvertrag vom 30.12.2018 an eine Baugesellschaft für 150.000 €. Der Kaufpreis wurde am 11.01.2019 an Anton überwiesen.

**Aufgabe:** Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für Anton in 2019 aus dem dargestellten Sachverhalt?

**Lösung:**

Der Verkauf des Grundstücks fällt unter § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Bei dem Grundstück handelt es sich nach der Entnahme aus dem Betriebsvermögen um Privatvermögen. Die ursprüngliche Anschaffung im Betriebsvermögen erfolgte zwar bereits am 01.10.2005 und die Veräußerung am 30.12.2018. Jedoch gilt die Entnahme aus dem Betriebsvermögen kraft Gesetz als Anschaffung des Grundstücks, § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG.

**Hinweis!** Maßgeblich für die Berechnung der Zehnjahresfrist gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (= Kaufvertrag). Die Berechnung der Zehnjahresfrist erfolgt gem. § 187 ff. BGB.