


# 2019

## Steuerblick 4/2019

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

April 2019

 PDF-Druckversion Mandanteninformation Steuerblick Heft 4/2019

### Inhalt

1. Kindergeld bei neben der Ausbildung ausgeübter Erwerbstätigkeit
2. Pkw-Überlassung bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten
3. Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern
4. Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für einen Messestand
5. Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten

### 1. Kindergeld bei neben der Ausbildung ausgeübter Erwerbstätigkeit

Bei volljährigen Kindern, die bereits einen ersten Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang erlangt haben, setzt der Kindergeldanspruch voraus, dass der weitere Ausbildungsgang noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist und die Ausbildung die hauptsächliche Tätigkeit des Kindes darstellt. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 11.12.2018 (Aktenzeichen III R 26/18) entschieden, dass dagegen **kein Kindergeldanspruch** besteht, wenn von einer **berufsbegleitenden Weiterbildung** auszugehen ist, da bereits die Berufstätigkeit im Vordergrund steht und der weitere Ausbildungsgang nur neben dieser durchgeführt wird.

Damit hat der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung zum Begriff der Erstausbildung insbesondere bei der dualen Ausbildung geändert.

Entscheidend ist vielmehr, dass ein **weiterer Ausbildungsabschnitt** nach Abschluss einer vorhergehenden Berufsausbildung nur dann Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist, wenn er im Verhältnis zur Erwerbstätigkeit **nicht zur „Nebensache“** wird.

Im September 2015 beendete die Tochter der Stpfl. ihr Studium an der Dualen Hochschule erfolgreich mit dem Abschluss Bachelor of Arts einschließlich der parallel verlaufenden Berufsausbildung. Auf Grund eines im August 2015 geschlossenen Arbeitsvertrags vereinbarte die Tochter mit ihrem bisherigen Ausbildungsbetrieb ein ab Oktober 2015 beginnendes Vollzeitverhältnis. Im September 2015 begann die Tochter ein fünfsemestriges Masterstudium Wirtschaftspsychologie. Die Vorlesungen fanden abends und z.T. auch am Samstag statt. Die Familienkasse lehnte eine weitere Kindergeldfestsetzung ab Oktober 2015 ab mit der Begründung, dass die Tochter mit dem Bachelorabschluss bereits ihre Erstausbildung abgeschlossen habe und während des Masterstudiums einer zu umfangreichen und damit den Kindergeldanspruch ausschließenden Erwerbstätigkeit nachgegangen sei. Das Finanzgericht gab dagegen der Stpfl. Recht und gewährte Kindergeld, weil es davon ausging, dass das

Masterstudium noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung sei und es deshalb nicht auf den Umfang der daneben ausgeübten Erwerbstätigkeit ankomme.

Der Bundesfinanzhof hob aber das Urteil des Finanzgerichts auf und hält nunmehr für entscheidend:

- Für in Ausbildung befindliche volljährige Kinder, die das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur dann ein **Kindergeldanspruch**, wenn sie **keiner Erwerbstätigkeit nachgehen**, die **regelmäßig mehr als 20 Wochenstunden** umfasst. Nimmt aber ein volljähriges Kind nach Erlangung eines ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Erwerbstätigkeit mit mindestens diesem Umfang auf, so muss unterschieden werden zwischen einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung). Nur im ersten Fall wird weiterhin Kindergeld gewährt.
- Zwar können auch mehrere Ausbildungsabschnitte zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammenzufassen sein, wenn sie in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte) zueinanderstehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden. Eine solche **einheitliche Erstausbildung** muss jedoch **von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung abgegrenzt** werden. Damit rückt der Bundesfinanzhof von seiner bisherigen Rechtsprechung ab. Nach den nun aufgestellten Grundsätzen führen die duale Ausbildung mit studienintegrierter praktischer Ausbildung oder ein konsekutives Masterstudium nicht automatisch zur Annahme einer einheitlichen Erstausbildung.
- Für diese Abgrenzung kommt es vielmehr darauf an, ob nach Erlangung des ersten Abschlusses weiterhin die **Ausbildung die hauptsächliche Tätigkeit des Kindes darstellt** oder ob bereits die aufgenommene **Berufstätigkeit im Vordergrund** steht. Als Anzeichen für eine bloß berufsbegleitend durchgeführte Weiterbildung kann sprechen, dass das Arbeitsverhältnis zeitlich unbefristet oder auf jedenfalls mehr als 26 Wochen befristet abgeschlossen wird und auf eine vollzeitige oder nahezu vollzeitige Beschäftigung gerichtet ist. Ebenso deutet der Umstand, dass das Arbeitsverhältnis den erlangten ersten Abschluss erfordert, auf eine Weiterbildung im bereits aufgenommenen Beruf hin. Zudem spielt auch eine Rolle, ob sich die Durchführung des Ausbildungsgangs an den Erfordernissen der Berufstätigkeit orientiert (z.B. Abend- oder Wochenendunterricht).

Da insoweit im Streitfall noch weitere Feststellungen erforderlich waren, wies der Bundesfinanzhof die Sache zur erneuten Prüfung an das Finanzgericht zurück.

#### **Handlungsempfehlung:**

Eine Abgrenzung muss letztlich unter Vornahme einer Gesamtwürdigung für den konkreten Fall vorgenommen werden.

#### **Hinweis:**

Die Frage, ob eine (einheitliche) Erstausbildung oder eine Zweitausbildung vorliegt, hat steuerlich in unterschiedlichen Bereichen Folgen: Geht es darum, den Abzug von **Ausbildungskosten als Werbungskosten** (beim Kind) zu erreichen, so ist **Voraussetzung**, dass eine **Zweitausbildung** vorliegt. Hinsichtlich des Kindergeldbezugs ist es umgekehrt; hier ist eine Erstausbildung günstiger,

da ein Kind, welches für einen Beruf ausgebildet wird, nach Abschluss einer Erstausbildung nur berücksichtigt werden kann, wenn es keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht.

## 2. Pkw-Überlassung bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten

Nachdem Finanzgerichte unterschiedlich urteilten, stellt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.10.2018 (Aktenzeichen X R 44-45/17) nun klar, dass die Überlassung eines Firmen-Pkw zur uneingeschränkten Privatnutzung ohne Selbstbeteiligung bei einem „Minijob“-Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten fremdunüblich ist. Der Arbeitsvertrag ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Im Streitfall beschäftigte der gewerblich tätige Stpfl. seine Ehefrau als Büro- und Kurierkraft mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von neun Stunden mit einem Monatslohn von 400 €. Im Rahmen des Arbeitsvertrags überließ er ihr einen Pkw zur uneingeschränkten Privatnutzung. Den darin liegenden geldwerten Vorteil, der nach der sog. 1 %-Methode ermittelt wurde, rechnete der Stpfl. auf den monatlichen Lohnanspruch von 400 € an und zog seinerseits den vereinbarten Arbeitslohn als Betriebsausgabe bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb ab. Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis steuerlich jedoch nicht an, da die Entlohnung in Gestalt einer Pkw-Überlassung im Rahmen eines „Minijobs“ einem Fremdvergleich nicht standhalte. Dieses Ergebnis bestätigte nun der Bundesfinanzhof.

Im Kern argumentiert das Gericht wie folgt:

- Vom Grundsatz her steht der steuerlichen Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses nicht der Umstand entgegen, dass dem Arbeitnehmer-Ehegatten in diesem Rahmen ein Firmenfahrzeug zur privaten Verwendung überlassen wird. Voraussetzung ist allerdings, dass die **konkreten Konditionen der Nutzungsüberlassung** im zu beurteilenden Einzelfall **fremdüblich ausgestaltet** sind.
- Hinsichtlich der Frage, welchen Arbeitnehmern typischerweise ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen wird, gibt es keine allgemeinen Grundsätze. Hieraus kann allerdings nicht geschlossen werden, dass die Entlohnung durch die Gestellung eines Dienstfahrzeugs im Rahmen geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse fremdüblich ist. Vielmehr muss berücksichtigt werden, dass ein **Arbeitgeber** bei lebensnaher und die unternehmerische Gewinnerwartung einzubeziehender Betrachtungsweise **typischerweise nur dann bereit ist**, einem **Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zur uneingeschränkten Privatnutzung zur Verfügung** zu stellen, wenn nach einer überschlüssigen, allerdings vorsichtigen Kalkulation der sich für ihn hieraus ergebende **tatsächliche Kostenaufwand zuzüglich des vertraglich vereinbarten Barlohns als wertangemessene Gegenleistung** für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft widerspiegelt. Dies gilt sowohl für Fälle einer bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses vereinbarten Nutzungsüberlassung als auch bei einer nachträglichen, ggf. im Wege der Gehaltsumwandlung erfolgten Fahrzeuggestellung. Je geringer der Gesamtvergütungsanspruch des Arbeitnehmers ist, desto eher erreicht der Arbeitgeber die Risikoschwelle, nach der sich wegen einer nicht abschätzbaren intensiven Privatnutzung die Fahrzeugüberlassung als für ihn nicht mehr wirtschaftlich erweist.
- Nach diesen Grundsätzen hielt der Bundesfinanzhof jedenfalls eine uneingeschränkte und zudem selbstbeteiligungsfreie Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens für Privatfahrten an einen

„Minijobber“ für ausgeschlossen. Unerheblich war im Übrigen für das Gericht, dass die Ehefrau für ihre dienstlichen Aufgaben im Betrieb auf die Nutzung eines Pkw angewiesen war.

**Hinweis:**

Deutlich wird, dass eine Firmenwagengestellung auch zur privaten Nutzung an einen Minijobber nicht auszuschließen ist, die Hürden der steuerlichen Anerkennung jedoch hoch sind.

### 3. Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern

#### a) Steuerbefreiung bei Überlassung eines betrieblichen Fahrrads/E-Bikes

Neu eingeführt wurde eine Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Überlassung eines betrieblichen Fahrrads vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, welches dieser auch für die Wege zur Tätigkeitsstätte und für Privatfahrten nutzen kann. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Fahrräder als auch für Elektrofahrräder. Die Steuerbefreiung ist zeitlich befristet bis zum 31.12.2021.

Insoweit gelten folgende Rahmenbedingungen:

- Diese **neue Steuerfreiheit erstreckt sich auf Arbeitgeberleistungen zu Gunsten von Aufwendungen der Arbeitnehmer**. Der Arbeitnehmerbegriff ist nach Lohnsteuerrecht zu definieren, so dass auch pauschal versteuerte geringfügig entlohnte Beschäftigungsverhältnisse oder Gesellschafter-Geschäftsführer, die sozialversicherungsrechtlich als Unternehmer einzuordnen sind, von der neuen Steuerfreiheit profitieren können. Die Steuerfreiheit kann sowohl bei vollzeit- als auch bei teilzeitbeschäftigten Mitarbeitern angewandt werden.
- **Steuerfrei** gestellt werden im Grundsatz **Fahrräder und Elektrofahrräder**. Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (sog. S-Pedelecs, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 Kilometer pro Stunde unterstützt), sind für die Bewertung des geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.
- **Steuerfrei** gestellt werden **nur Leistungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht werden. Das heißt Gehaltsumwandlungen zu Gunsten der Steuerfreiheit scheiden nach Auffassung der Finanzverwaltung aus.
- Durch die Einordnung als steuerfreie Leistung wird auch eine **Sozialversicherungsfreiheit** ausgelöst. Ein Verbrauch der 44 €-Freigrenze tritt nicht ein.

**Hinweis:**

Damit dürften Modelle des Dienstfahrrad-Leasings weiter an Bedeutung gewinnen. Steuerfrei gestellt wird allerdings nur die Überlassung des Fahrrads durch den Arbeitgeber; eine vergünstigte Veräußerung z.B. am Leasingende ist von der Befreiungsvorschrift nicht erfasst.

#### b) Bewertung der Privatnutzung nach dem Ländererlass vom 13.3.2019

Nach dem gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.3.2019 ist – soweit die Steuerbefreiung nicht greift – der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung des überlassenen Fahrrads/Elektrofahrrads wie folgt zu ermitteln:

- Grundsätzlich beträgt der **geldwerte Vorteil 1 % der** auf volle 100 € abgerundeten **unverbindlichen Preisempfehlung** des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer.
- Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das betriebliche Fahrrad erstmals **nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022**, wird als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung 1 % der auf volle 100 € abgerundeten **halbierten unverbindlichen Preisempfehlung** des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer festgesetzt. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Fahrrad angeschafft oder geleast hat. Wurde das betriebliche Fahrrad aber vor dem 1.1.2019 vom Arbeitgeber bereits einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, bleibt es bei einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018 für dieses Fahrrad bei dem Ansatz von 1 % auf den vollen Preis bei Inbetriebnahme.
- Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge kommt nicht zur Anwendung.
- Diese Regelungen gelten auch für **Elektrofahrräder**, wenn diese **verkehrsrechtlich als Fahrrad** einzuordnen (u.a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht) sind. Ist ein Elektrofahrrad verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (sog. S-Pedelec), so ist die Bewertung wie bei Kraftfahrzeugen vorzunehmen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Wie bei der Überlassung von Kraftfahrzeugen muss auch bei der Überlassung von Fahrrädern/Elektrofahrrädern aufgezeichnet werden, welchem Arbeitnehmer welches Fahrrad überlassen wird und welche unverbindliche Preisempfehlung gilt.

## **4. Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für einen Messestand**

Seit der gesetzlichen Neufassung ab 2008 haben die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen eine deutlich größere Bedeutung erlangt. Dies gilt v.a. für die (anteilige) Hinzurechnung von Miet- und Pachtaufwendungen. Gerade die Finanzverwaltung wendet die Hinzurechnungsvorschriften für Miet- und Pachtaufwendungen sehr umfassend an, was nicht selten zu Streitfällen führt.

Einschränkend hat nun das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 29.1.2019 (Aktenzeichen 10 K 2717/17 G, Zerl) entschieden, dass die Miete für einen Messestand regelmäßig nicht der Hinzurechnung unterliegt. Die Stpfl. mietete einen Messestand auf einer alle drei Jahre stattfindenden Fachmesse an. Dafür wurden eine Standmiete zzgl. Verbandsbeitrag (AUMA-Beitrag) und Medienpauschale in Rechnung gestellt. Eine weitere Rechnung des Messebetreibers betraf die über dem Messestand errichtete Seilabhängung. In dem Rechnungsbetrag sind auch Arbeitslohn sowie Kosten für die Anmietung einer Arbeitsbühne und eines Kettenzugs enthalten. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde die Meinung vertreten, diese Kosten wären bei der Ermittlung des Gewerbeertrags (anteilig) hinzuzurechnen.

Dem widersprach das Finanzgericht. Das Gericht stellt zunächst bzgl. des Entgelts für die „Messefläche“ heraus, dass das Entgelt auch den Verbandsbeitrag und eine Medienpauschale beinhalte. Bezüglich dieser Positionen sei bereits nicht erkennbar, inwiefern es sich hierbei um das Entgelt für die Über-

lassung unbeweglicher Wirtschaftsgüter und damit um Mietzinsen handeln soll. Hinsichtlich des **Entgelts für die Anmietung der Standfläche** gelte aber, dass diese **nicht zum fiktiven Anlagevermögen** der Stpfl. gehöre, da es der Gegenstand ihres Unternehmens nicht gebiete, ein derartiges Wirtschafts- gut ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorzuhalten. Der Geschäftszweck der Stpfl., der in der Herstellung, dem Vertrieb und der Montage von Bauelementen aller Art bestand, erfordere es nicht, an Messen teilzunehmen. Vielmehr sei es die freie und alle drei Jahre neu vorzunehmende Entscheidung der Stpfl. gewesen, ob sie aus Werbezwecken an der Messe teilnehmen wolle oder nicht. Durch eine Nichtteilnahme an der Messe sei die gewerbliche Tätigkeit der Stpfl. nicht maßgeblich beeinflusst worden, zumal die Messe ohnehin nur alle drei Jahre stattfand und schon aus diesem Grund ausge- schlossen werden könne, dass die Stpfl. ausschließlich dort Kunden zu gewinnen vermochte.

#### **Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, so dass die Rechts- frage noch nicht abschließend geklärt ist. Im Urteil vom 8.12.2016 (Aktenzeichen IV R 24/11) hat der Bundesfinanzhof betreffend des Aufwands eines Konzertveranstalters aus der Anmietung von Veranstaltungsorten eine eher weite Abgrenzung vorgenommen und die Hinzurechnung bejaht. Eingrenzend dagegen auch Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 24.9.2018 (Aktenzeichen 3 K 2728/16 G) zu Aufwendungen eines Reiseveranstalters für Hotelkontingente, in dem auch explizit auf den Geschäftszweck des anmietenden Unternehmens abgestellt wurde.

Diese Fragen sind allerdings noch nicht abschließend geklärt. Zu beachten ist, dass bei Personenu- nternehmen die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer in vielen Fällen ganz oder zumindest teilweise wieder kompensiert werden. Dies ist bei Kapitalgesellschaften nicht der Fall.

## **5. Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten**

Seit Geltung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 werden bei den Kapitaleinkünften umfassend nicht nur die laufenden Erträge wie Zinsen und Dividenden steuerlich erfasst, sondern auch realisierte Gewinne aus der Vermögenssubstanz, z.B. Veräußerungsgewinne aus Aktiengeschäften. Konsequen- terweise müssen dann allerdings auch Verluste bei der Vermögenssubstanz mindernd erfasst werden. Dies ist jedoch gegenüber der Finanzverwaltung vielfach strittig. So war unklar, ob bei sog. Knock-out- Zertifikaten ein Wertloswerden infolge des Eintritts des Knock-out-Ereignisses dazu führt, dass die vom Stpfl. aufgewendeten Anschaffungskosten für die Zertifikate als Verlust geltend gemacht werden können. Dies hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.11.2018 (Aktenzeichen VIII R 37/15) ausdrücklich bestätigt.

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. im Jahr 2011 verschiedene Knock-out-Zertifikate, bei denen noch während des Jahres 2011 die Knock-out-Schwelle erreicht wurde. Die entsprechenden Zertifikate wurden daraufhin ohne Differenzausgleich bzw. Restwert ausgebucht. Im Rahmen der Einkommen- steuererklärung für das Jahr 2011 machte der Stpfl. hierfür Verluste in Höhe von insgesamt 130 058,89 € geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte. Der Bundesfinanzhof gab jetzt dem Stpfl. Recht. Die geltend gemachten Aufwendungen sind als Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermö- gen anzusetzen.

Zu Optionsgeschäften hatte der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass auch der Verlust aus dem Verfall der Option steuerlich zu erfassen ist. Dies muss auch für Knock-out-Zertifikate gelten. Im Übri-

gen entspricht diese Auslegung dem verfassungsrechtlichen Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Folgerichtigkeit. Die Leistungsfähigkeit des Stpfl. ist auch dann um die Anschaffungskosten für die Zertifikate gemindert, wenn sie auf Grund des Eintritts der Knock-out-Schwelle automatisch verfallen und ausgebucht werden.

**Handlungsempfehlung:**

Ggf. sollte auch für frühere Jahre geprüft werden, ob es verfahrensrechtlich noch möglich ist, Verluste aus solchen Geschäften geltend zu machen. Zu beachten ist, dass derartige Verluste in den Aufstellungen der Kreditinstitute, welche diese für steuerliche Zwecke erstellen, regelmäßig nicht enthalten sind.

Zu beachten ist allerdings, dass Verluste aus Kapitalanlagen nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden können. Eine Verrechnung mit anderen Einkunftsquellen scheidet hingegen aus. Sofern eine Verlustverrechnung mangels entsprechend hoher positiver Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht möglich ist, können die Verluste in späteren Jahren mit positiven Kapitalerträgen verrechnet werden.