

Klausurenkurs Bilanz- und Steuerrecht

2. Klausur vom 11. Januar 2013

Lösungsskizze

A und B haben ihren Wohnsitz in Berlin-Wedding (vgl. § 8 AO), mithin sind sie gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG persönlich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Damit finden die Regelungen der §§ 2 ff. EStG uneingeschränkt Anwendung.

Da nicht ersichtlich ist, ob die Ehegatten eine Erklärung i. S. des § 26 Abs. 2 EStG abgegeben haben, ist gem. § 26 Abs. 3 EStG zu unterstellen, dass sie die Zusammenveranlagung gewählt haben. Gem. § 26b EStG sind die Einkünfte von A und B daher entsprechend § 2 Abs. 1, 2 EStG getrennt zu ermitteln und dann zusammenzurechnen. Anschließend ist gem. § 2 Abs. 3 EStG der Gesamtbetrag der Einkünfte, dann nach § 2 Abs. 4 EStG das Einkommen und schließlich gem. § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG das zu versteuernde Einkommen von A und B zu ermitteln.

I. Einkünfte des A

A ist Grundschullehrer und bezieht dafür ein festes Gehalt. Er ist bei dem Träger der Schule angestellt und hat damit ein Gehalt für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst erhalten, also Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4; 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt. Die Höhe der Einkünfte ist gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG durch Saldierung von Einnahmen und Werbungskosten zu ermitteln.

1. Einnahmen

Einnahmen sind gem. § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten zufließen.

A hat für seine Tätigkeit als Lehrer ein Jahresgehalt in Höhe von 50 000 € erhalten. Dieses ist brutto anzusetzen, da die abzuführende Lohnsteuer der Mittelverwendung zugerechnet wird (vgl. § 12 Nr. 3 EStG) und durch Anrechnung auf die Einkommensteuerschuld gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG berücksichtigt wird. Die Arbeitgeberanteile an den Beiträgen zur Sozialversicherung werden nicht als Gegenleistung „für die Beschäftigung“ erbracht, stellen also keine Einnahmen i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar; die Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 62 EStG ist lediglich deklaratorisch.¹

2. Werbungskosten

Werbungskosten sind gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aus dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG) und der Systematik des Einkommensteuerrechts ergibt sich, dass ebenso wie bei den Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG auch bei den Werbungskosten eine (kausale) Veranlassung durch die Einnahmeerzielung genügt, Finalität ist trotz des Wortlauts („zur“) nicht erforderlich. Im beruflichen Bereich ist demnach erforderlich, dass die Aufwendungen nach Würdigung aller

¹ BFH v. 6.6.2002 – VI R 178/97, BStBl II 2003 S. 34.

Umstände des Einzelfalls objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung erbracht werden.²

A könnten Werbungskosten in Form der Aufwendungen für Miete und Nebenkosten sowie für die Anschaffung des Schreibtischs für sein Arbeitszimmer in Höhe von insgesamt 1 650 € entstanden sein. Dieses Zimmer nutzt er ausschließlich für die Vor- und Nachbereitung seines Unterrichts, die Aufwendungen für den Raum sowie für den Tisch stehen daher objektiv im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit und dienen deren Förderung, sodass es sich um Werbungskosten i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG handelt. Bei dem Schreibtisch handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, für das gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 EStG grundsätzlich nicht der Gesamtbetrag der Anschaffungskosten im Jahr der Anschaffung, sondern über die Nutzungsdauer verteilte Absetzungen für Abnutzung (AfA) als Werbungskosten angesetzt werden können. Ein Sofortabzug in voller Höhe ist jedoch gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 i. V. m. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG möglich, wenn die Anschaffungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut abzüglich der enthaltenen Vorsteuer 410 € nicht übersteigen. Die Anschaffungskosten des Schreibtisches abzüglich enthaltener Vorsteuer betragen bei einem Umsatzsteuersatz von 19% (siehe § 12 Abs. 1 UStG) 378,15 € ($450\text{€} / 119 \times 100$), mithin weniger als 410 €. Demnach wäre ein Abzug der Anschaffungskosten des Schreibtischs in voller Höhe (einschließlich der enthaltenen Vorsteuer, die für den nicht vorsteuerabzugsberechtigten A ebenfalls Werbungskosten darstellt) möglich.

Jedoch sieht § 9 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG eine Abzugsbeschränkung für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung vor.

Bei dem Arbeitszimmer des A handelt es sich um ein häusliches Arbeitszimmer und zu den Aufwendungen für dieses Zimmer i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG zählen die anteilig auf das Zimmer entfallende Miete und die anteiligen Nebenkosten.

Fraglich ist, ob die Anschaffungskosten für den Schreibtisch zu den „Kosten der Ausstattung“ im Sinne dieser Norm zählen.

Nach Auffassung des BFH zählen zur Ausstattung lediglich raumzugehörige, funktionell dem Gebäude zuzurechnende Gegenstände wie Tapeten, Teppiche, Vorhänge, Deckenlampen, nicht jedoch arbeitsbedingtes, raumunabhängiges Mobiliar wie Schränke, Tische, Stühle, Schreibtischlampen. Dies ergebe sich daraus, dass gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 Satz 1 EStG Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten abziehbar seien; diese Norm sei gegenüber der Abzugsbeschränkung für die Ausstattungskosten spezieller und daher vorrangig anwendbar. Da es sich bei raumunabhängigem Mobiliar um Arbeitsmittel handle, seien Aufwendungen hierfür in vollem Umfang abziehbar, die Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG finde keine Anwendung.³

Diese Auffassung vermag jedoch angesichts des Wortlauts und der Systematik der Normen nicht zu überzeugen. Nach der Systematik des § 9 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG wird für einzelne Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind, die Abziehbarkeit als Werbungskosten ausgeschlossen; dies spricht eher für eine Spezialität der Abzugsbeschränkung gegenüber der

² BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl II 2010 S. 687.

³ BFH v. 21.11.1997 – VI R 4/97, BStBl II 1998, S. 351; siehe auch *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 30. Auflage, § 4 Rn. 591.

Werbungskosten-Definition in § 9 Abs. 1 EStG. Der Begriff der Ausstattung eines Zimmers umfasst nach allgemeinem Sprachgebrauch gerade auch Gegenstände der Ausschmückung und Einrichtung wie Schränke, Bilder, Tische, Stühle, Lampen u.ä. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber ein anderes Begriffsverständnis zugrunde gelegt hätte. Dass ein solches Verständnis dazu führen kann, dass Gegenstände in Abhängigkeit von ihrem Standort innerhalb oder außerhalb eines häuslichen Arbeitszimmers steuerlich unterschiedlich behandelt werden, mag zwar rechtspolitisch kritikwürdig sein, damit lässt sich jedoch nicht, wie der BFH meint, eine vom allgemeinen Sprachverständnis abweichende Auslegung begründen.⁴

Deshalb zählen die Aufwendungen des A für den Schreibtisch zu den Kosten der Ausstattung seines häuslichen Arbeitszimmers und unterfallen neben den Aufwendungen für Miete und Nebenkosten der Regelung des § 9 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG, wonach ein Abzug als Werbungskosten grundsätzlich ausgeschlossen ist.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3 EStG ermöglicht jedoch einen Abzug von bis zu 1 250 €, wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Die Schule des A stellte ihm keinen eigenen Arbeitsplatz zur Verfügung, sodass ein Abzug der Aufwendungen in Höhe von 1 250 € möglich bleibt. Einen vollständigen Abzug lässt die Norm lediglich dann zu, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung bildet. Bei einem Lehrer findet aber ein ganz wesentlicher Teil der beruflichen Betätigung in der Schule und nicht im häuslichen Arbeitszimmer statt, sodass es bei der Abzugsbeschränkung auf 1 250 € bleibt.

Weitere Werbungskosten sind nicht ersichtlich, auf Abzüge für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendlerpauschale) ist nach dem Bearbeitervermerk nicht einzugehen. Mithin hatte A 2012 Werbungskosten, die den Pauschbetrag des § 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG übersteigen, sodass die tatsächlichen Aufwendungen in Höhe von 1 250 € anzusetzen sind.

Damit erzielte A Einkünfte in Höhe von insgesamt 48 750 € (50 000 € ./ 1 250 €).

II. Einkünfte der B

B ist als Chemikerin in der Forschungsabteilung von P angestellt und bezog dafür ein festes Gehalt sowie monatlich eine Tankkarte. Damit erzielte sie ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4; 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, deren Höhe durch Saldierung von Einnahmen und Werbungskosten zu ermitteln ist.

1. Einnahmen

Der Bruttolohn führte 2012 bei B zu Einnahmen in Höhe von 70 000 € (vgl. oben). Fraglich ist, ob sie durch die monatliche Überlassung der Tankkarten weitere Einnahmen erzielt hat.

a) Tankkarten als zusätzliche Einnahmen

Gem. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG gehören neben Lohn und Gehalt auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Überlassung der Tankkarten stellt einen Vorteil dar. Diesen

⁴ So auch *Söhn*, FR 1998, S. 637.

wendete P der B aufgrund einer Zusatzvereinbarung zum Arbeitsvertrag zu, er stellt also eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft der B dar und wurde somit für eine Beschäftigung im privaten Dienst gewährt.

Der Vorteil müsste B gem. §§ 8 Abs. 1, 11 Abs. 1 Satz 1 EStG im Jahr 2012 zugeflossen sein. Ein Zufluss liegt vor, soweit und sobald der Empfänger objektiv bereichert ist. Bei Zuwendungen in Form von Gutscheinen, wozu auch die Tankkarte zu zählen ist, ist fraglich, ob die Bereicherung erst eintritt, wenn der Gutschein eingelöst wird, oder schon dann, wenn der Begünstigte den Gutschein erhält. Im ersten Fall läge der zugeflossene Vorteil hier in den mit den Tankkarten erworbenen Produkten und Dienstleistungen und beläufte sich auf 240 € (12 x 20 €). Im zweiten Fall wären B Güter im Wert von insgesamt 480 € (12 x 40 €) zugeflossen. Da B ab Überlassung der Tankkarten diese jederzeit bei den Filialen der X-Tankstellen AG zur Zahlung verwenden oder auch weiterveräußern kann, ist sie schon durch die Überlassung bereichert. Die bloße Einräumung von Ansprüchen gegen den Arbeitgeber führt noch nicht zu einem Zufluss; mit Einräumung von Ansprüchen gegen Dritte erfüllt der Arbeitgeber aber seine Verpflichtung und bewirkt unmittelbar eine Bereicherung des Arbeitnehmers.⁵ Somit sind B durch die Überlassung der Tankkarten 2012 Güter im Wert von 480 € zugeflossen.

b) Kein Ansatz der Vorteile aus der Tankkartenüberlassung gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG

Diese könnten jedoch aufgrund der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG bei der Einnahmenermittlung außer Ansatz zu lassen sein, da der Vorteil 44 € im Monat nicht übersteigt. Dann müsste es sich bei der Überlassung der Tankkarten um Sachbezüge i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG handeln. Dies wäre der Fall, wenn die Einnahmen durch die Tankkartenüberlassung nicht in Geld beständen.

Für die Abgrenzung zu Einnahmen, die in Geld bestehen, scheint es zunächst nahe zu liegen, auf die Art des Gegenstandes abzustellen, der dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugeflossen ist. Demnach läge eine Einnahme in Geld nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen ein allgemein anerkanntes Zahlungsmittel tatsächlich zugeflossen wäre; ein Sachbezug läge demgegenüber beim Zufluss jeglicher Vorteile, die nicht in Geld bestehen und denen im wirtschaftlichen Verkehr Geldwert beigemessen wird, vor. Hier hat B Tankkarten erhalten, die – trotz einer gewissen Fungibilität – kein allgemein anerkanntes Zahlungsmittel darstellen. Allerdings ist umstritten, ob die Abgrenzung alleine nach dem tatsächlich zugeflossenen Gegenstand zu erfolgen hat.⁶

Nach Ansicht des BFH kann es nicht lediglich auf das tatsächlich Erlangte ankommen. Dagegen spreche nämlich der Fall der Abkürzung des Zahlungswegs, bei dem der Arbeitgeber auf Weisung des Arbeitnehmers an einen Dritten leistet, etwa zur Erfüllung einer Verbindlichkeit des Arbeitnehmers aus einem Kauf-, Miet- oder Darlehensvertrag, wodurch aber der Charakter der Leistung als Barlohnzuwendung nicht verloren geht, auch wenn es beim Arbeitnehmer nicht zu einem Barmittelzufluss komme. Deshalb sei vielmehr auf den Rechtsgrund des Zuflusses abzustellen, also auf den Inhalt des Anspruchs des Arbeitnehmers. Könnte dieser die Leistung in Geld verlangen, liege Barlohn vor, könne er nur nicht in Geld bestehende Güter beanspruchen, liege Sachlohn vor.⁷

⁵ FinVerw, LStH 2011, R 38.2 Abs. 3; *Drenseck*, in: Schmidt, EStG, 30. Auflage, § 8, Rn. 30.

⁶ Überblick über die Entwicklung der Auffassungen bei *Koller/Renn*, DStR 2011 S. 555.

⁷ BFH v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl II 2011 S. 386.

Nach anderer Ansicht ist zwar zunächst auf das tatsächlich Erlangte abzustellen, dabei soll aber nicht alleine die äußere Erscheinungsform als Bar- oder Buchgeld bzw. als sonstiges Gut, sondern der Bezugspunkt der Leistung maßgeblich sein. Sei die feststehende Größe der Leistung ein Geldbetrag, so handle es sich um Barlohn. Nur wenn Art und Menge eines bestimmten Gutes in Bezug genommen würden (z. B.: „20 Liter Super-Benzin“), handle es sich um Sachlohn.⁸

aa) Wortlaut der Norm

Der Wortlaut der Norm spricht entgegen der beiden letztgenannten Ansichten eher dafür, auf den tatsächlich zugeflossenen Gegenstand abzustellen („...Güter, die ... zufließen.“) und dabei die äußere Erscheinungsform für maßgeblich zu erachten („...nicht in Geld bestehen...“). Demnach käme es also alleine darauf an, ob dem Empfänger letztlich Zahlungsmittel im engeren Sinne, also insbesondere Geldscheine, -münzen oder Buchgeld, zugeflossen sind. Ist dies, wie bei der Überlassung von Gutscheinen, nicht der Fall, lägen stets Sachbezüge vor.

Andererseits scheint es zumindest nicht ganz ausgeschlossen, dass der Wortlaut auch solche Fälle erfasst, in denen, etwa in einem Gutschein, ausdrücklich auf einen Geldbetrag Bezug genommen wird, jedenfalls dann wenn ein gewisses Maß an Fungibilität erreicht wird; immerhin ist die Zuwendung eines Schecks ja ohne Zweifel auch ein Zufluss von Geld, und ein weithin einsetzbarer und weiterveräußerbarer Gutschein kann sich einem Scheck insofern durchaus annähern und damit in einem weiten Sinne eine Zuwendung darstellen, die in Geld besteht.

Ein generelles Abstellen auf den Rechtsgrund der Zuwendung entspricht dem Wortlaut zumindest nicht ohne weiteres. Nur in Verbindung mit gewichtigen systematischen und teleologischen Argumenten könnte eine solche Auslegung gerechtfertigt sein.

bb) Sinn und Zweck der Norm

Die besonderen Regelungen über die Bewertung von Sachbezügen in § 8 Abs. 2 Satz 1 bis 8 EStG dienen dem Zweck, die Bewertung von nicht in Geld bestehenden Einnahmen zu erleichtern und zu vereinheitlichen. Während nämlich bei Geld ohne weiteres der Nennbetrag angesetzt werden kann, steht Sachbezügen nicht immer ihr Wert „auf die Stirn geschrieben“.

Bei einem Gutschein, der auf einen bestimmten Geldbetrag Bezug nimmt, bestehen jedoch ebenso wenig Bewertungsschwierigkeiten wie bei Bar- oder Buchgeld; es kann ohne weiteres der Nennwert angesetzt werden. Dies könnte für eine Auslegung der Norm sprechen, nach der es nicht auf den formalen Charakter des Mittelzuflusses ankommt, sondern auf dessen Bezugspunkt. Ist der Bezugspunkt ein Geldbetrag, läge demnach ein Zufluss in Geld vor; ist Bezugspunkt ein sonstiges Gut, läge ein Sachbezug vor.

Die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG dient nach verbreiteter Auffassung der Vermeidung von Bewertungsschwierigkeiten in einem Bagatellbereich, mithin der Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens. Allerdings scheint es mit Blick auf die betragsmäßig bezifferte Freigrenze von 44 € zweifelhaft, ob die Verfahrensvereinfachung in einem Bagatellbereich tatsächlich Sinn und Zweck der Sonderregelung für Sachbezüge ist. Denn diese setzt gerade voraus, dass der Wert genau ermittelt wurde, da eben nur bei Bezügen im Wert von weniger als 44 € pro Monat die steuerliche Begünstigung eintritt.

⁸ So die Auffassung der Finanzverwaltung bis zur Entscheidung des BFH: LStH 2011, R 8.1 Abs. 1 Satz 7.

Ihr Sinn und Zweck könnte daher auch schlicht in der Förderung zusätzlicher Zuwendungen an Arbeitnehmer (als Hauptbegünstigte dieser Regelung) neben Lohn und Gehalt gesehen werden. Insofern erschiene die Freigrenze aber als möglicherweise sogar verfassungsrechtlich problematische Besserstellung von Arbeitnehmern gegenüber den Beziehern anderer Einkünfte.

Ferner könnte die Regelung auch mit dem Gedanken verbunden sein, dass es bei Sachzuwendungen möglicherweise besonders häufig zu Steuerhinterziehungen durch Nichtangabe kommt und durch die Freigrenze einerseits eine Kriminalisierung in Folge geringfügiger Sachzuwendungen vermieden, andererseits die Motivation gesteigert werden soll, bei erheblicheren Beträgen Sachbezüge doch ordnungsgemäß zu erklären. Unter dieser Prämisse dürfte es wohl näher liegen, auch Gutscheine unter den Begriff der Sachbezüge zu fassen, selbst wenn diese auf einen Geldbetrag verweisen. Denn auch bei Gutscheinen handelt es sich regelmäßig um eine Bezugsform mit Ausnahmecharakter, bei denen die Gefahr der Nichterklärung in nicht ganz unerheblichem Maße drohen dürfte.

cc) Zwischenergebnis

Dem Sinn und Zweck der Regelung lässt sich demnach keine klare Tendenz für ihre Auslegung entnehmen. Daher ist der dem Wortlaut am nächsten stehenden Interpretation der Vorzug zu geben. Angesichts der Formulierungen „nicht in Geld bestehen“ und „zufließen“ ist ganz formal auf den Gegenstand des tatsächlichen Zuflusses abzustellen. Im Falle eines Gutscheins ist dies eben kein (Bar- oder Buch-)Geld, sondern ein anderes Gut, das in Geldeswert besteht und damit unter die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG für Sachbezüge fällt. Dem Einwand des BFH, in Fällen der Abkürzung des Zahlungswegs habe die Leistung den Charakter einer Barlohnzuwendung und deshalb sei generell auf den Rechtsgrund des Zuflusses abzustellen, fehlt eine dogmatische Fundierung. Warum es auf den „Charakter“ ankommen soll und nicht auf die tatsächliche Art des Gegenstandes, wenn das Gesetz von einer Zuwendung „in Geld“ spricht, leuchtet nicht ein. Der Begriff „zufließen“ spricht außerdem klar für einen Bezug zum tatsächlichen Vorgang und gegen die Maßgeblichkeit des Rechtsgrundes. Selbst wenn man eine Zuordnung der Fallgruppe der Abkürzung des Zahlungswegs zu den Sachbezügen für problematisch hielte, ließe sich dies auch durch eine Ausnahmekonstruktion lösen, wie dies bei der Frage nach der Einordnung als Geld- oder Sachbezug vorgelagerten Qualifikation von Zahlungen des Arbeitgebers an einen Dritten zu Gunsten des Arbeitnehmers als Einnahmen und (fiktive) Werbungskosten ja auch praktiziert wird.⁹

Nach der demnach vorzugswürdigen formalen Betrachtungsweise handelt es sich bei den Tankkarten um Sachbezüge und da die Freigrenze nicht überschritten ist, sind diese gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG bei den Einnahmen außer Ansatz zu lassen.

Durch die Tankkartenüberlassung hat B somit keine weiteren Einnahmen erzielt, es bleibt also bei 70 000 €.

[Eine andere Auffassung ist mit entsprechender Begründung freilich gut vertretbar.]

2. Werbungskosten

Da keine beruflich veranlassten Aufwendungen ersichtlich sind, kommt für B lediglich der Arbeitnehmerpauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG in Höhe von 1 000 € zum Ansatz.

⁹ Siehe BFH-Beschluss v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999 S. 782.

Damit erzielte sie Einkünfte in Höhe von 69 000 € (70 000 € ./ 1 000 €).

III. Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte

Die Summe der Einkünfte von A und B im Jahr 2012 beträgt damit 117 750 € (48 750 € + 69 000 €), was auch zugleich dem Gesamtbetrag der Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 3 EStG entspricht.

IV. Einkommen

Zur Ermittlung des Einkommens ist gem. § 2 Abs. 4 EStG zu prüfen, ob ein Abzug von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen in Betracht kommt.

Möglicherweise könnte es sich bei der Überweisung der 1 500 € an den finnischen Schlittenhundeverein um eine gem. § 10b Abs. 1 EStG als Sonderausgabe abziehbare Spende handeln.

a) Spende

Zunächst müsste es sich bei der Überweisung an den Schlittenhundeverein um eine Spende handeln. Bei der Überweisung mit dem Betreff „Spende/donation“ handelt es sich um eine freiwillige und unentgeltliche Ausgabe zur Förderung eines bestimmten Zwecks, mithin um eine Spende.

b) Gemeinnütziger Zweck (§ 52 AO)

Nach § 10b Abs. 1 EStG müsste die Spende zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. der §§ 52 bis 54 AO erbracht worden sein. Indem die Spende an den Schlittenhundesportverein gezahlt wurde, könnte sie zur Förderung eines gemeinnützigen Zwecks i. S. des § 52 AO erbracht worden sein.

Die Spende diene der Förderung des Schlittenhundesports und damit einer Form des Hundesports i. S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO. Allerdings müssen nach der eindeutigen Formulierung des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO zusätzlich die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO vorliegen. Bei reinen Freizeitbeschäftigungen, wie sie insbesondere § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 und 23 AO in Bezug nimmt, ist das Vorliegen einer Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet nur schwer je zu bejahen.¹⁰ Die ausdrückliche Nennung in Absatz 2 spricht aber dafür, dass grundsätzlich die Möglichkeit bestehen muss, auch etwa Hundesport als gemeinnützig zu qualifizieren. Eine systematische Auslegung führt daher für dieses Fälle zu einem weitgehenden Absenken der Anforderungen der Merkmale des Absatzes 1. Es genügt danach, dass der Kreis der begünstigten Personen nicht fest abgeschlossen ist (siehe § 52 Abs. 1 Satz 2 AO) und es sich nicht um eine besonders verwerfliche oder sonst missbilligenswerte Art der Tätigkeit handelt, etwa wenn es im Rahmen des Hundesports zu Tierquälerei kommt. Da der Verein nicht nur einen abgeschlossenen Kreis fördert, sondern generell den Schlittenhundesport und auch nicht ersichtlich ist, dass es bei dem geförderten Sport zu Tierquälerei o.ä. kommt, handelt es sich um eine Förderung der Allgemeinheit. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Zweck im Ausland verwirklicht wird; im Umkehrschluss aus § 51 Abs. 2 AO sowie der nur partiellen Bezugnahme auf im Inland verwirklichte Zwecke in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO ergibt sich, dass unter Allgemeinheit nicht nur die inländische Allgemeinheit zu verstehen ist.¹¹

¹⁰ Tipke, in: Tipke/Kruse, AO, 125. EL, § 52 Rn. 6, 63.

¹¹ Vgl. auch Neuman/Ramm, SteuerStud 2008 S. 297; Winheller/Klein, DStZ 2009 S. 193.

Somit handelt es sich bei der Förderung des Schlittenhundesports durch den finnischen Verein um einen gemeinnützigen Zweck i. S. des § 52 AO.

c) Besondere Voraussetzungen bei Ansässigkeit des Empfängers im Ausland

Da der Schlittenhundeverein als Leistungsempfänger in Finnland und damit nicht im Inland, aber in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist, ergeben sich die weiteren Voraussetzungen für den Spendenabzug aus § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 sowie § 10b Abs. 1 S. 3 bis 5 EStG.

Gem. § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG müsste der Verein gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sein, wäre er in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Der finnische Verein verfolgt den gemeinnützigen Zweck der Förderung des Schlittenhundesports nach seiner Satzung und seiner tatsächlichen Geschäftsführung selbstlos (siehe § 55 AO), ausschließlich (siehe § 56 AO) und unmittelbar (siehe § 57 AO). Bei unbeschränkter Steuerpflicht wäre er daher gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG sind mithin erfüllt.

Gem. § 10b Abs. 1 Satz 3 bis 5 EStG ist bei im Ausland ansässigen Spendenempfängern Voraussetzung, dass durch den Belegenheitsstaat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung im Sinne oder entsprechend der Amtshilfe- und der Beitreibungsrichtlinie der EU geleistet werden. Als EU-Mitgliedstaat ist Finnland an die Amtshilfe- und die Beitreibungsrichtlinie gebunden und der Informationsaustausch und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung wird auch tatsächlich effektiv praktiziert.

d) Möglicher Beitrag zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland (§ 51 Abs. 2 AO)

Nicht anwendbar ist zwar § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG, da dieser ausdrücklich nur auf Zuwendungsempfänger i. S. des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG, also auf öffentliche Einrichtungen, Bezug nimmt. Dieselben Anforderungen für Steuervergünstigungen aufgrund von Zuwendungen an privatrechtliche Körperschaften begründet aber § 51 Abs. 2 AO. Da der steuerbegünstigte Zweck der Förderung des Schlittenhundesports vorliegend im Ausland verwirklicht wird und dadurch nicht in Deutschland ansässige Personen gefördert werden, müsste die Tätigkeit des Vereins zusätzlich zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen können.

Die Auslegung der Vorschrift bereitet erhebliche Schwierigkeiten; teils wird sogar behauptet, sie sei verfassungswidrig oder zumindest nicht justitabel, da es weder einem Finanzbeamten noch einem Richter möglich sei, die maßgebliche Auslandsperspektive einzunehmen.¹² Teils wird auch angenommen, die Norm sei europarechtswidrig oder müsse zumindest europarechtskonform so ausgelegt werden, dass im Falle des Nachweises der Gemeinnützigkeit der Beitrag zum Ansehen der Bundesrepublik (unwiderleglich) zu vermuten sei; dass dies praktisch zu einem völligen Leerlaufen der Norm führt, wird bewusst in Kauf genommen.¹³

Aber auch ohne Rekurs auf verfassungs- oder europarechtliche Bedenken scheint eine enge Auslegung vorzugswürdig. Neben der besonders zurückhaltenden Formulierung „zum Ansehen (...) beitragen kann“ ist nämlich Folgendes zu bedenken: Genau genommen ist es nicht die Tätigkeit einer gemeinnützigen Einrichtung an sich, die zum Ansehen der Bundesrepublik beitragen

¹² Tipke, in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Rn. 9.

¹³ Förster, BB 2011 S. 663.

kann, sondern der nach außen erkennbare Zusammenhang zwischen der Tätigkeit und der Bundesrepublik. Erst dadurch, dass dieser im Ausland erkannt wird, kann es zu einer Auswirkung auf das Ansehen kommen. Dieser Zusammenhang kann etwa erkannt werden, wenn Deutsche nach außen ersichtlich zur Zweckverwirklichung im Ausland tätig werden oder wenn im Ausland eine finanzielle oder sonstige Förderung gemeinnütziger Zwecke nach außen erkennbar mit deutschen Bürgern oder dem deutschen Staat in Verbindung gebracht wird.¹⁴

Zu beachten ist, dass es nicht auf tatsächliche Auswirkungen ankommt, sondern es genügt nach dem Wortlaut der Norm, wenn eine solche Möglichkeit besteht.¹⁵ Es kommt auch nicht darauf an, dass das Ansehen in erheblichem Umfang und bei einer größeren Anzahl von Personen gesteigert werden kann. Dafür spricht schon, dass andernfalls kleine oder individuelle Projekte z. B. im humanitären Bereich im Ausland nicht mehr steuerbegünstigte Zuwendungen empfangen könnten, was nicht dem Sinn der Einschränkung entspricht.

Zwar führt auch diese Auslegung zu einem weitgehenden Leerlaufen des Kriteriums des strukturellen Inlandsbezugs, doch ist dies angesichts der äußerst weichen Formulierung und der kaum nachprüfaren Voraussetzungen hinzunehmen.

Es erscheint zumindest möglich, dass in Folge des Hinweises auf die Spende von Personen aus Deutschland („A und B aus Deutschland“) in der Vereinszeitschrift sowie auf dem Aushang im Vereinsheim ein positives Licht auf die Bundesrepublik Deutschland geworfen wird. Darauf, dass es sich bei Schlittenhunderennen nicht um einen Gegenstand handelt, der von jedem oder auch nur einer größeren Zahl von Personen als förderungswürdig angesehen wird, kommt es nicht an, denn es genügt eben die Möglichkeit der Ansehensförderung auch bei einem kleinen Kreis. Zudem hat sich der deutsche Gesetzgeber ausdrücklich für die Förderungswürdigkeit des Hundesports entschieden, sodass auch davon ausgegangen werden muss, dass aus Sicht des Gesetzes das Ansehen der Bundesrepublik dadurch gesteigert werden kann, dass Deutschland mit dem Hundesport in Verbindung gebracht wird.

Auch die Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 AO sind somit erfüllt.

e) Betragsmäßige Begrenzung des Spendenabzugs

Schließlich wird die Begrenzung der Abzugsfähigkeit gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte (hier: 117 750 €) durch die Spende in Höhe von 1 500 € nicht überschritten, sodass ein Abzug in voller Höhe möglich ist.

f) Zuwendungsnachweis gem. § 50 EStDV

Gem. § 50 Abs. 1 EStDV darf eine Zuwendung nach § 10b EStG nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen worden ist, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat. Die Bescheinigung des finnischen Vereins enthielt sämtliche Angaben, die der amtliche Vordruck vorsieht. Da die Regelung nicht vorschreibt, dass der Nachweis „auf“ einem amtlichen Vordruck erstellt wird, sondern es genügt wenn er „nach“ dem

¹⁴ Zur besonderen Bedeutung von öffentlichen Hinweisen auf die Herkunft der Spender, siehe auch *Winheller/Klein*, DStZ 2009 S. 193.

¹⁵ Nach *Hüttemann/Helios*, DB 2009 S. 701, genügt es sogar, dass sich die Tätigkeit nicht zum Nachteil Deutschlands auswirkt.

Vordruck erstellt wird, diesem also nach Inhalt und Aufbau entspricht, ist die Bescheinigung des Vereins als hinreichend zu erachten, zumal von einer ausländischen Einrichtung nicht ohne weiteres die Verwendung eines deutschen Vordrucks verlangt werden kann, zumal der Gesetzgeber nun ausdrücklich eine Abzugsmöglichkeit für Spenden an ausländische Einrichtungen geschaffen hat, die nicht durch übermäßige formale Anforderungen unterlaufen werden darf. Problematisch könnte dennoch sein, dass die Bescheinigung nicht in deutscher Sprache vorgelegt wurde. Jedoch sprechen verschiedene Mitarbeiter des Finanzamts fließend englisch, sodass eine Prüfung keine erheblichen Probleme begründet, die eine Nichtbeachtung der Bescheinigung rechtfertigen könnten. Zudem bestünde auch die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen gem. § 87 Abs. 2 AO aufzufordern, eine (beglaubigte) Übersetzung vorzulegen.

2. Zwischenergebnis

Von dem Gesamtbetrag der Einkünfte von A und B sind mithin gem. § 10b Abs. 1 EStG Sonderausgaben in Höhe von 1 500 € abzuziehen. Der Pauschbetrag des § 10c EStG kommt daher nicht in Betracht. Das Einkommen von A und B beträgt somit 116 250 € (117 750 € ./. 1 500 €).

V. Zu versteuerndes Einkommen

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sind gem. § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG vom Einkommen die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStG abzuziehen.

Fraglich ist, ob T hier ein berücksichtigungsfähiges Kind ist. Da sie 2012 bereits das 18. Lebensjahr vollendet hatte, ist sie nur zu berücksichtigen, wenn die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 EStG vorliegen.

In Betracht kommt hier ausschließlich eine Berücksichtigung gem. § 32 Abs. 4 Nr. 2 lit. a) EStG. T hat noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet. Fraglich ist aber, ob sie für einen Beruf ausgebildet wird.

Der Begriff der Berufsausbildung legt es zunächst nahe, nur eine Ausbildung einzubeziehen, die auf Erwerb der Kenntnisse und Fähigkeiten für einen spezifischen Beruf gerichtet ist. Dafür spräche auch das Begriffsverständnis im Rahmen des § 12 Nr. 5 EStG, wo allgemeinbildende Schulen gerade nicht zum Bereich der Berufsausbildung gezählt werden. Allerdings ist der Kontext und der Zweck des § 32 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen. Daraus ergibt sich, dass eine Berücksichtigungsfähigkeit als Kind innerhalb gewisser Altersgrenzen solange möglich sein soll, bis das Kind selbst in der Lage ist, seinen Lebensunterhalt zu finanzieren. Solange sollen die Freibeträge bzw. das Kindergeld gewährt werden. Dafür spricht auch der Ausschluss der Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes, sobald dessen eigene Einkünfte den Betrag des tariflichen Existenzminimums übersteigen. Somit ist unter den Begriff der Ausbildung für einen Beruf in § 32 Abs. 4 Nr. 2 lit. a) EStG auch der Besuch einer allgemeinbildenden Schule, hier des Gymnasiums, zu fassen.¹⁶

T war somit noch ein berücksichtigungsfähiges Kind, mithin sind gem. § 32 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStG der Kinderfreibetrag ($2\,184\text{ €} \times 2 = 4\,368\text{ €}$) sowie der Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrag ($1\,320\text{ €} \times 2 = 2\,640\text{ €}$) vom Einkommen von A und B abzuziehen.

Insgesamt ergibt sich damit ein zu versteuerndes Einkommen von A und B in Höhe von 109 242 € ($116\,250\text{ €} ./. 4\,368\text{ €} ./. 2\,640\text{ €}$).

¹⁶ Vgl. Selder, in: Blümich, EStG, 110. Auflage, § 32 Rn. 69 ff.