



*ttp*

**- wir informieren, Sie profitieren -**

Ausgabe April 2011

<b><u>In dieser Ausgabe:</u></b>	<b><u>Seite</u></b>
<b>Neues aus Berlin</b>	2
➤ Neuregelung der Selbstanzeige	2
<b>Betriebsaufspaltung</b>	2
➤ Ausgaben beim verpachtenden Unternehmen (Besitzunternehmen) ggf. nur teilweise abzugsfähig	2
<b>Aktuelles zur privaten Kfz-Nutzung</b>	4
➤ Anscheinsbeweis spricht für private Mitbenutzung von Firmenwagen	4
➤ Widerlegung des Anscheinsbeweises einer Privatnutzung	4
➤ Private Nutzung eines Dienstwagens bei langer Arbeitsunfähigkeit	6
<b>Arbeitgeber / Arbeitnehmer</b>	6
➤ Privat angeschaffter PC lässt sich zumindest teils absetzen	6
➤ Tages- und Wochenzeitungen sind steuerlich nicht absetzbar	7
<b>Recht aktuell</b>	8
➤ Aus dem Arbeitsrecht: Was geschieht mit bereits gezahlten Sonderzuwendungen (Gratifikationen) bei Kündigung?	8
<b>Aktuelles in Kürze</b>	9
<i>ttp</i> intern	11

## Neues aus Berlin

### Neuregelung der Selbstanzeige

Der Bundestag hat das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) beschlossen. Mit diesem Gesetz soll insbesondere die Möglichkeit der Selbstanzeige nach § 371 AO neu geregelt werden, um künftig zu verhindern, dass das Institut als Teil einer Hinterziehungsstrategie missbraucht wird.

Nach den Bestimmungen des Gesetzentwurfs müssen Steuerhinterzieher bei einer strafbefreienden Selbstanzeige in Zukunft **alle Hinterziehungssachverhalte offenlegen** und nicht nur die Bereiche, in denen eine Aufdeckung bevorsteht. Damit sollen sogenannte „Teilselbstanzeigen“ ausgeschlossen werden. Für eine wirksame Selbstanzeige ist künftig erforderlich, dass alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart vollständig offenbart werden. Anknüpfungspunkt ist die einzelne hinterzogene Steuer (bestimmt durch Steuerart und Besteuerungszeitraum), so dass mit der Neuregelung nunmehr alle unverjährten Steuerverkürzungen zu einer Steuerart, also z. B. alle verkürzten Einkommensteueransprüche der noch nicht verjährten Veranlagungszeiträume, betroffen sind. Die strafbefreiende Wirkung tritt – vorbehaltlich der weiteren Bedingungen – dann für die verkürzte Steuer „Einkommensteuer“ ein. Unvollständige Selbstanzeigen sind nicht wirksam und führen daher auch nicht zum Abschluss von Verfahren.

Darüber hinaus wird die Rechtsfolge „Straffreiheit“ künftig dann **nicht eintreten, wenn** bei einer der offenbarten Taten Entdeckung droht. Das ist bereits dann der Fall, wenn dem Täter eine **Prüfungsanordnung** oder die **Einleitung eines Ermittlungsverfahrens** zu einer der offenbarten Taten bekannt gegeben worden ist.

Der Gesetzentwurf enthält erstmals eine Betragsgrenze, die bestimmt, ab welchem Hinterziehungsbetrag pro Tat – also z. B. bei den Steuerarten Einkommensteuer und Umsatzsteuer für den jährlichen Besteuerungszeitraum – die Rechtsfolge Straffreiheit nicht eintritt. **Übersteigt der Hinterziehungsbetrag** für die einzelne hinterzogene Steuer hiernach den Betrag von **€ 50.000,00**, dann tritt die Rechtsfolge „Straffreiheit“ für diese Steuerverkürzung nicht mehr ein. Um bei höheren Summen Anreize zur Selbstanzeige zu schaffen, soll von einer Strafverfolgung jedoch abgesehen werden, wenn neben der Entrichtung von Steuer und Zins eine freiwillige Zahlung von 5 % der jeweiligen einzelnen verkürzten Steuer zu Gunsten der Staatskasse geleistet wird.

**Tipp:** Das Gesetz soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten. Die abschließende Beratung im Bundesrat ist für den 15. April 2011 vorgesehen, so dass das Gesetz bereits im Mai 2011 in Kraft treten kann. Eine Selbstanzeige nach altem Recht soll nur noch bis zum Datum des Änderungsgesetzes (Unterschrift durch den Bundespräsidenten) möglich sein.

### Betriebsaufspaltung

#### **Ausgaben beim verpachtenden Unternehmen (Besitzunternehmen) ggf. nur teilweise abzugsfähig**

Eine steuerliche Betriebsaufspaltung besteht dann, wenn zwei Unternehmen personell und sachlich miteinander verbunden sind, wenn vereinfacht gesagt hinter beiden Unternehmen die gleichen Gesellschafter stehen und das eine Unternehmen oder eine Einzelperson (sog.

Besitzunternehmen) dem anderen (sog. Betriebsgesellschaft) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage verpachtet.

In der Praxis ist regelmäßig das Betriebsgrundstück im Eigentum des Besitzunternehmens und wird an die operativ tätige Betriebs-Gesellschaft verpachtet. Der oftmals dahinterstehende Sinn einer solchen Gestaltung ist es, das wertvolle Betriebsgrundstück dem Haftungsbereich der operativ tätigen Gesellschaft zu entziehen. Im klassischen Fall wird das Besitzunternehmen als Personengesellschaft und die Betriebsgesellschaft als Kapitalgesellschaft geführt.

Von besonderer Bedeutung ist die Bemessung des Pachtzinses für die von der Besitzgesellschaft an die Betriebskapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter, da nicht nur die Überlassung zu einem überhöhten Preis, sondern auch die Überlassung zu einem zu niedrigen Preis unangenehme steuerliche Folgen nach sich ziehen kann. Bei der Beurteilung der steuerlichen Folgen ist daher wie folgt zu differenzieren:

➤ Überlassung zu fremdüblichen Konditionen

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft zu fremdüblichen Bedingungen, so sind in diesem Zusammenhang beim Besitzunternehmen entstehende Aufwendungen, wie Abschreibung der Immobilie, Erhaltungsaufwendungen etc. als Betriebsausgaben abzugsfähig.

➤ Überlassung zu einem überhöhten Preis

Ist der Pachtzins im Fremdvergleich überhöht, so liegt in der Regel eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dies hat zur Folge, dass steuerlich nur der angemessene Pachtzins das Ergebnis der Betriebsgesellschaft mindert und im Übrigen eine Gewinnausschüttung vorliegt.

➤ Unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft unentgeltlich oder teilentgeltlich, d. h. zu einem im Fremdvergleich zu niedrigen Entgelt, so dürfen die bei der Besitzgesellschaft mit der Überlassung im Zusammenhang stehenden Kosten (Abschreibung, Schuldzinsen etc.) nur teilweise oder gar nicht steuerlich abgezogen werden. Dies resultiert daraus, dass in diesem Fall die Aufwendungen nach Auffassung der Finanzverwaltung ganz oder teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Beteiligungserträgen zusammenhängen. Da diese Beteiligungserträge zu 40 % steuerfrei gestellt sind, werden nun auch die entsprechenden Aufwendungen beim Besitzunternehmen steuerlich nur zu 60 % zum Abzug anerkannt (sog. Teileinkünfteverfahren).

**Tipp:** Um das Risiko einer teilweisen Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs beim Besitzunternehmen, aber auch eine verdeckte Gewinnausschüttung durch die Betriebsgesellschaft zu minimieren, sollte die Fremdüblichkeit der vereinbarten Pachtzinsen regelmäßig überprüft und dokumentiert werden. Schließlich kann in der über viele Jahre oder Jahrzehnte fehlenden Anpassung des Pachtzinses angenommen werden, dass dieser einem Fremdvergleich nicht standhält, sondern vielmehr aufgrund der gesellschaftlichen Beziehungen der Betriebskapitalgesellschaft mit dem Verpächter (Besitzunternehmen) festgesetzt wurde.

## **Aktuelles zur privaten Kfz-Nutzung**

### **Anscheinsbeweis spricht für private Mitbenutzung von Firmenwagen**

In der Praxis kommt es immer wieder zu Streitigkeiten mit dem Finanzamt, ob ein betrieblicher Pkw auch privat genutzt wird. Bei einer privaten Nutzung ist diese einkommensteuerlich als Entnahme und umsatzsteuerlich als sog. Eigenverbrauch zu versteuern. Außerdem war bei Anschaffung eines Pkw zwischen dem 01. April 1999 und dem 31. Dezember 2003 der Vorsteuerabzug auf 50 % beschränkt, wenn der Pkw auch für den privaten Bedarf des Unternehmers verwendet wurde.

Der BFH hatte nun über folgenden Fall zu entscheiden: Ein Unternehmer erwarb im August 2000 einen Audi A 8 und machte die Vorsteuer aus der Anschaffung in voller Höhe geltend. Das Finanzamt erkannte die Vorsteuer nur zu 50 % an, weil nach der Gesetzeslage in 2000 der Vorsteuerabzug auf 50 % begrenzt war, wenn der Pkw auch privat genutzt wurde. Der Unternehmer wandte hiergegen ein, dass er den Audi A 8 ausschließlich für sein Unternehmen genutzt hat; für private Fahrten hat er nach seinen Ausführungen einen VW Golf verwendet. Das Finanzgericht München wies die Klage ab und ließ die Revision nicht zu. Hiergegen erhob der Unternehmer eine Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof (BFH).

Der BFH ließ mit seiner Entscheidung vom 27. Dezember 2010 die Revision nicht zu. Damit wurde die Abweisung der Klage rechtskräftig. Aus den Gründen des Beschlusses des BFH ergibt sich Folgendes:

- Grundsätzlich besteht ein Anscheinsbeweis dafür, dass ein Unternehmer seinen betrieblichen Pkw auch privat nutzt.
- Diesen Anscheinsbeweis kann der Unternehmer dadurch widerlegen, dass er einen anderen Sachverhalt plausibel darlegt, bei dem eine Privatnutzung ausgeschlossen ist.
- Allein der Vortrag des Unternehmers, er nutze für Privatfahrten den VW Golf und nicht den Audi A 8, lässt aber nicht ernstlich darauf schließen, dass der Audi A 8 ausschließlich unternehmerisch gefahren wurde. Es ist nicht wahrscheinlich, dass für die privaten Fahrten ausnahmslos das billigere Auto genutzt wurde. Zudem fand das Finanzamt im Rahmen der Außenprüfung Tankquittungen für den Audi A 8, die mit der Scheckkarte des Sohnes des Unternehmers bezahlt worden sind. Die Behauptung des Unternehmers, er selbst habe keine EC-Karte gehabt und daher die EC-Karte seines Sohnes verwendet und ihm anschließend das Geld erstattet, hat er nicht glaubhaft gemacht.

### **Widerlegung des Anscheinsbeweises einer Privatnutzung**

Auch das Hessische Finanzgericht hatte darüber zu entscheiden, ob das Finanzamt hinsichtlich eines betrieblichen Pkws zu Recht eine teilweise Privatnutzung angenommen und diese nach der sog. 1%-Regelung der Einkommensbesteuerung unterworfen hat.

Dem Urteil vom 10. Februar 2011 lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Ehefrau war als leitende Angestellte tätig. Der Ehemann erzielte in geringem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für seine gewerbliche Tätigkeit schaffte er einen Pkw Citroën Berlingo an. Die Versteuerung der privaten Nutzung erfolgte zunächst nach der 1%-Regelung. Nachdem die Ehefrau von ihrem Arbeitgeber einen Dienstwagen gestellt bekam, der ausweislich der Nutzungsbedingungen des Arbeitgebers auch vom Ehepartner privat genutzt werden durfte,

zeigte sie dem Finanzamt an, dass der Berlingo nun nicht mehr für Privatfahrten genutzt werde. Die Kraftfahrzeugkosten, einschließlich Kraftstoff, trug der Arbeitgeber. Bei dem zur Verfügung gestellten Fahrzeug handelte es sich um einen Pkw BMW 530 DEA.

Neben dem Citroën Berlingo und dem Dienstwagen verfügten die Eheleute im Streitjahr auch über einen Kraftroller sowie über einen BMW Z 3 3.0, der in der Zeit von April bis einschließlich Oktober zugelassen war. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass der Beweis des ersten Anscheins, wonach bei betrieblichen Kraftfahrzeugen grds. auch von einer privaten Mitbenutzung auszugehen sei, im Streitfall nicht erschüttert sei.

Das Finanzgericht entschied jedoch, dass das Finanzamt zu Unrecht von einer privaten Mitbenutzung des Citroën Berlingo ausgegangen ist. Die Kläger haben den Anscheinsbeweis der Privatnutzung des Firmenfahrzeugs im Streitfall zur Überzeugung des Gerichts widerlegt. Ist die private Mitbenutzung eines betrieblichen Pkw möglich, so besteht zwar ein allgemeiner Erfahrungssatz, dass eine private Mitbenutzung auch tatsächlich erfolgt. Dieser auf Erfahrungssätzen beruhende Anscheinsbeweis kann jedoch entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu bedarf es nicht des Beweises des Gegenteils. Es genügt vielmehr, dass ein Sachverhalt dargelegt wird, der die ernstliche Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehensablaufs ergibt.

U. a. wurden von den Klägern folgende Anhaltspunkte vorgetragen, die die Annahme einer Privatnutzung erschütterten:

- Ausweislich der vorgelegten Unterlagen wurden mit dem Citroën im Zeitraum 16. April 2007 bis 29. April 2009 5.302 km zurückgelegt. Das entspricht einer durchschnittlichen monatlichen Laufleistung von ca. 216 km. Nach den vom Kläger vorgelegten Fahrtenbuch-Auszügen aus dem Jahr 2002 (nur in der Anfangszeit seiner gewerblichen Tätigkeit hat er ein Fahrtenbuch geführt) betrug die durchschnittliche monatliche betriebliche Fahrleistung in keinem Fall weniger als 216 km, teilweise sogar deutlich mehr. Auch das spricht dafür, dass der Citroën im Streitzeitraum ausschließlich betrieblich genutzt wurde.
- Der Firmenwagen der Klägerin übertrifft den Citroën des Klägers in den Kategorien Status, Ausstattung, Fahrsicherheit und Alter bei weitem. Bei dem Audi (Neupreis ca. € 52.000,00) handelt es sich um ein sehr gut motorisiertes und ausgestattetes Fahrzeug der gehobenen Mittelklasse. Der Citroën (Neupreis € 12.590,00), 4 Jahre älter als der Audi, ist ein mäßig ausgestatteter Kastenwagen mit Heckklappenschaden. In Anbetracht der vorgenannten Tatsachen und der damit verbundenen höheren Wertigkeit des Audis erscheint es durchaus nachvollziehbar, dass die Kläger von einer Privatnutzung des Citroën abgesehen haben.
- Die Kläger verfügten im Streitzeitraum noch über einen Pkw BMW Z 3 (Cabrio) sowie einen Honda-Kraftroller mit 102 cm<sup>3</sup>. Zwar ist der BMW in der Zeit von November bis März jeden Jahres nicht zugelassen. Die restlichen sieben Monate steht er aber für Privatfahrten zur Verfügung. Der Roller kann grundsätzlich das ganze Jahr genutzt werden. Er wird sicherlich nicht bei Eis, Schnee und bei extremen Minus-Graden gefahren. Das Gericht geht jedoch davon aus, dass der Roller zehn bis elf Monate jährlich genutzt werden kann. Für die meiste Zeit des Jahres stehen den Klägern somit neben dem Firmenwagen der Klägerin noch weitere Fahrzeuge für Privatfahrten zur Verfügung.

**Tipp:** Das Finanzamt vertrat in seiner Einspruchsbegründung die Auffassung, dass der Anscheinsbeweis nur dann erschüttert ist, wenn Unterlagen vorgelegt werden, aus denen sich der betriebliche Zweck jeder Fahrt sowie der Kilometerstand ergeben. Dieser Auffassung hat sich das Gericht nicht angeschlossen.

Schließlich würde die Aufzeichnung der vorgenannten Daten faktisch auf die Führung eines Fahrtenbuchs hinauslaufen. Das Fehlen einer Privatnutzung kann jedoch auch anders bewiesen werden. Letzten Endes ist das Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs in Streitfällen jedoch der sicherste Weg, um den Umfang der privaten Kfz-Nutzung nachzuweisen.

## **Private Nutzung eines Dienstwagens bei langer Arbeitsunfähigkeit**

Überlässt ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer einen Dienstwagen auch zur privaten Nutzung, stellt sich die Frage, ob der Arbeitgeber den PKW bei lang dauernder Krankheit zurück verlangen kann. Diese Problematik hat das Bundesarbeitsgericht jetzt mit seinem Urteil vom 14. Dezember 2010 wie folgt entschieden.

Die Gebrauchsüberlassung eines PKW zur privaten Nutzung stellt eine zusätzliche Gegenleistung für geschuldete Arbeitsleistung dar. Als steuer- und abgabepflichtiger Teil des geschuldeten Arbeitsentgelts und damit Teil der Arbeitsvergütung ist sie regelmäßig nur so lange geschuldet, wie der Arbeitgeber überhaupt Arbeitsentgelt schuldet. Dies ist in Zeiten der Arbeitsunfähigkeit, in denen keine Entgeltfortzahlungspflicht mehr nach § 3 Abs. 1 EFZG besteht, nicht der Fall.

Im Streitfall war der Arbeitnehmer rd. neun Monate krank, sein Anspruch auf Entgeltfortzahlung endete nach sechs Wochen. Auf Verlangen des Arbeitgebers hatte der Arbeitnehmer den PKW im Laufe der Krankheit (nach Ablauf des Entgeltfortzahlungsanspruchs) bis zur Wiederaufnahme der Arbeit zurückgegeben; für diese Zeit hatte der Arbeitnehmer Nutzungsausfallentschädigung verlangt. Der Anspruch wurde abgelehnt.

## **Arbeitgeber/Arbeitnehmer**

### **Privat angeschaffter PC lässt sich zumindest teils absetzen**

Sofern ein privat gekaufter und in der Wohnung aufgestellter Computer fast ausschließlich der Erledigung dienstlicher Aufgaben dient und die private Mitbenutzung 10 % nicht übersteigt, können die Aufwendungen für den Erwerb des Computers steuerlich geltend gemacht werden. Liegt die private Nutzung über 10 %, sind die Kosten in einen beruflichen und einen privaten Teil aufzuteilen.

Aus Vereinfachungsgründen geht die Finanzverwaltung von einer hälftigen Aufteilung aus, sofern Sie zumindest glaubhaft machen können, den PC in einem nicht unwesentlichen Umfang beruflich zu nutzen. In diesem Fall werden 50 % der Anschaffungskosten zum Werbungskostenabzug zugelassen: entweder durch eine Abschreibung über die dreijährige Nutzungsdauer oder sofort in voller Höhe, sofern der Preis ohne Umsatzsteuer maximal € 410,00 beträgt. Diese Regelung gilt auch bei einem Laptop, der aufgrund seiner Flexibilität und erleichterten Transportfähigkeit praktisch überall genutzt werden kann.

Sofern Sie von diesem pauschalen Aufteilungsmaßstab abweichen wollen, reicht es nicht aus, nur vorzutragen, Sie würden den PC oder Laptop zu 100 % beruflich nutzen. Schließlich ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass ein privat angeschaffter PC auch außerhalb der beruflichen Zwecke genutzt wird.

Grundsätzlich bestehen für den Abzug der Aufwendungen folgende Möglichkeiten:

- Beträgt die berufliche Nutzung mind. 90 %, können die Aufwendungen in voller Höhe abgesetzt werden. Eine berufliche Nutzung von mind. 90 % ist in der Regel gegeben,

wenn Sie den PC neben einiger privater Korrespondenz und dem Online-Banking ausschließlich für den Beruf verwenden.

- Wird das Verhältnis der beruflichen Nutzung dem Finanzamt nachgewiesen oder zumindest plausibel gemacht, können die Aufwendungen im entsprechenden Verhältnis geltend gemacht werden. Hilfreich ist eine Bescheinigung des Arbeitgebers über die dienstliche Notwendigkeit oder die Führung eines PC-Nutzerbuchs. Hierbei dürften Aufzeichnungen für einen Zeitraum von drei Monaten ausreichen, um das Verhältnis der betrieblichen zur privaten Nutzung glaubhaft zu machen und das Ergebnis für das gesamte Jahr anzusetzen.
- Ist die generelle berufliche Nutzung schlüssig belegt und nachvollziehbar, können – sofern der Umfang der beruflichen Nutzung nicht glaubhaft nachgewiesen werden kann – pauschal 50 % der Kosten absetzen. Ein klassischer Fall ist, wenn Sie als Angestellter abends und am Wochenende von zu Hause aus arbeiten müssen.
- Bei einer beruflichen Nutzung unter 10 % liegt kein Arbeitsmittel vor mit der Folge, dass ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen ist.

## Tages- und Wochenzeitungen sind steuerlich nicht absetzbar

Nach der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann der Steuerpflichtige Aufwendungen, die sowohl beruflich als auch privat bedingt sind, anteilig als Werbungskosten geltend machen, wenn eine Trennung in einen beruflich und in einen privat veranlassten Anteil möglich ist. Hingegen besteht weiterhin ein sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot, wenn eine solche Trennung nicht durchführbar ist oder wenn es sich um typische Aufwendungen für die Lebensführung handelt, die durch den steuerlichen Grundfreibetrag abgegolten sind.

Das Finanzgericht Münster entschied mit seinem Urteil vom 30. September 2010, dass Kosten für allgemeinbildende Zeitungen unter das Abzugs- und Aufteilungsverbot fallen und damit grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar sind.

Geklagt hatte ein Zeitungsredakteur, der mehrere Tageszeitungen und Wochenzeitschriften, u. a. „Die Zeit“, „Der SPIEGEL“, die „Frankfurter Allgemeine Zeitung“ und die „Frankfurter Rundschau“, abonniert hat. Die Kosten in Höhe von insgesamt mehr als € 500,00 p.a. machte er als Werbungskosten geltend. Er begründete dies damit, dass er die Zeitschriften auf Stellenangebote und im Übrigen lediglich auf beruflich relevante Informationen durchschaue. Das Finanzamt lehnte den Werbungskostenabzug ab.

Nach Auffassung des Finanzgerichts Münster gilt für allgemeinbildende Zeitungen das Gleiche wie für Kleidung oder Nahrung: Derartige Kosten sind mit dem steuerlichen Grundfreibetrag abgegolten. Sie befriedigen nämlich ein Grundbedürfnis – bei Tageszeitung ist dies das Anliegen nach Informationen über das generelle Tagesgeschehen. Unbeachtlich ist, dass der Redakteur mehrere Zeitungen und Zeitschriften abonniert hatte. Für die steuerliche Abziehbarkeit kommt es nicht auf die Anzahl der erworbenen Gegenstände an, wenn diese Aufwendungen bereits mit dem Grundfreibetrag abgegolten sind. Das FG ließ sich auch nicht von dem Argument überzeugen, der Redakteur würde sich vor allem für die Stellenangebote interessieren.

**Tipp:** Legt der Steuerpflichtige konkret dar, dass er eine Fachzeitschrift oder ein Buch für seinen Beruf benötigt (z. B. als Lehrer für die Unterrichtsvorbereitung), können die Kosten nach der aktuellen Rechtsprechung als Werbungskosten abziehbar sein.

## Recht aktuell

### **Aus dem Arbeitsrecht: Was geschieht mit bereits gezahlten Sonderzuwendungen (Gratifikationen) bei Kündigung?**

In der betrieblichen Praxis gibt es immer wieder Auseinandersetzungen darüber, ob die bereits gezahlte Gratifikation bei Ausscheiden des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber zurückgefordert werden kann. Die Zahlung von Weihnachtsgeld ist für viele Arbeitgeber eine spürbare Belastung. Besonders ärgerlich ist es deshalb, wenn die Mitarbeiter anschließend kündigen und Sie von der erhofften Motivationssteigerung durch das Weihnachtsgeld nichts mehr haben. Im Nachfolgenden wollen wir Ihnen hierzu einige praxisrelevante rechtliche Hinweise geben, innerhalb welcher Grenzen eine Rückzahlung zulässig ist.

Im Allgemeinen kann der Arbeitgeber eine bereits gezahlte Gratifikation nicht mehr zurückfordern. Es ist aber rechtlich zulässig, die Gratifikation durch Vereinbarung innerhalb gewisser Grenzen von der künftigen Betriebstreue des Arbeitnehmers abhängig zu machen. Dies geschieht zuweilen durch sogenannte Rückzahlungsklauseln, die zum Beispiel besagen, dass der Arbeitnehmer das Weihnachtsgeld zurückzahlen muss, falls er bis zu einem bestimmten Termin des folgenden Jahres aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidet.

Durch solche vertraglich vereinbarten Rückzahlungsklauseln darf der Arbeitnehmer aber nicht in unzulässiger Weise an den Betrieb "gefesselt" werden. Um eine übermäßige Bindung des Arbeitnehmers zu verhindern, überprüft die Rechtsprechung die Angemessenheit von Rückzahlungsklauseln. Dabei lässt man sich von der Devise leiten, dass der Zeitraum der vereinbarten Bindung an den Betrieb umso länger sein kann, je großzügiger die Gratifikation war. Anders gesagt: Für eine hohe Gratifikation kann der Arbeitgeber eine eher lange Betriebstreue erwarten, für eine kleine Gratifikation eine eher kurze Betriebstreue. Im Einzelnen gelten nach der Rechtsprechung folgende Regeln:

- Rückzahlungsklauseln sind unzulässig bei Gratifikationen bis zu € 100,00.
- Bei Gratifikationen über € 100,00 aber weniger als einem Monatsgehalt, kann eine Rückzahlungsvereinbarung für den Fall getroffen werden, dass der Arbeitnehmer vor dem 31. März des folgenden Jahres ausscheidet.
- Bei einer Gratifikation in Höhe von mindestens einem Monatsgehalt sind Bindungen über den 31. März des Folgejahres hinaus zulässig. Die Rechtsprechung stellt hier auf die Kündigungsfristen für den Arbeitnehmer ab. Ein Arbeitnehmer mit einer Kündigungsfrist zum Quartalsende kann daher in der Regel bis zum 30. Juni gebunden werden, ein Arbeitnehmer mit der gesetzlichen Kündigungsfrist folglich bis zum 30. April.
- Rückzahlungsklauseln über den 30. Juni des Folgejahres hinaus sind grundsätzlich unzulässig.

Eine zulässige Rückforderungsklausel im Arbeitsvertrag könnte wie folgt lauten:

*„Der Mitarbeiter erhält eine mit dem November-Gehalt fällige Gratifikation in Höhe eines Bruttomonatsverdienstes. Diese Zahlung erfolgt stets freiwillig und ohne Rechtsanspruch für die Zukunft. Die Gratifikation steht dem Mitarbeiter nur zu, wenn das Arbeitsverhältnis zum Auszahlungstermin noch besteht und es zu diesem Zeitpunkt weder gekündigt ist noch ein Aufhebungsvertrag geschlossen wurde. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, die Gratifikation zurückzuzahlen, wenn er auf Grund eigener Kündigung oder auf Grund außerordentlicher oder verhaltensbedingter Kündigung durch den Arbeitgeber bis zum 31.03. des Folgejahres aus dem Unternehmen ausscheidet.“*

## **Aktuelles in Kürze...**

### **... aus dem Steuerrecht**

#### **Einkommensteuer: Werbungskostenabzug bei Verzicht auf ein der GmbH gegebenes Darlehen**

Auch wenn ein Darlehen aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen gewährt worden war, kann gem. BFH-Urteil vom 25.11.2010 der spätere Verzicht darauf durch das zugleich bestehende Arbeitsverhältnis veranlasst sein und dann insoweit zum Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, als die Darlehensforderung noch werthaltig war.

Im Urteilsfall hatte der Gesellschafter-Geschäftsführer „seiner“ GmbH nach den Feststellungen des Finanzgerichts zunächst aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses ein Darlehen gewährt. Der zu einem späteren Zeitpunkt ausgesprochene Verzicht auf das Darlehen ist eine selbständig zu würdigende Finanzierungsmaßnahme, die nicht unbedingt auf denselben Motiven gründen musste wie die zeitlich vorangehende Darlehensgewährung. Wenn der Verzicht deswegen ausgesprochen wurde, um die Anstellung als Geschäftsführer zu retten, und ansonsten die Insolvenz der GmbH gedroht hätte, spricht das ebenso für eine berufliche Veranlassung des Darlehensverzichts wie der Umstand, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Urteilsfall zum Zeitpunkt des Verzichts nur noch ganz geringfügig an der GmbH beteiligt war und sein jährliches Geschäftsführergehalt von rd. DM 250.000,00 deutlich mehr wert war als seine Beteiligung.

#### **Einkommensteuer: Kosten des Erststudiums sind keine Werbungskosten**

Aufwendungen für ein nach dem Abitur aufgenommenes Erststudium oder eine erstmalige Ausbildung können nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.02.2011 grds. nicht als Werbungskosten, sondern nur als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Zwar können beruflich veranlasste Aufwendungen für eine Bildungsmaßnahme Werbungskosten darstellen. Einem entsprechenden Abzug steht im Streitfall jedoch die Regelung des § 12 Nr. 5 EStG entgegen, da die Ausbildung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattgefunden hat. Die Rechtsprechung des BFH, nach der die Regelung verfassungskonform dahin auszulegen ist, dass sie einen Abzug von Ausbildungskosten im Zusammenhang mit einem Studium nach abgeschlossener Berufsausbildung nicht verbietet, ist auf das nach dem Abitur aufgenommene Erststudium nicht übertragbar. Für eine solche Auslegung lässt weder die Gesetzesbegründung noch der Wortlaut der Norm Raum.

#### **Einkommensteuer: Währungskursschwankungen bei der Aufnahme und Tilgung von Fremdwährungsdarlehen**

Das BFH-Urteil vom 30.11.2010 lässt sich wie folgt zusammenfassen: Währungskursschwankungen im Privatvermögen gehören bis zur Einführung der Abgeltungsteuer zum nichtsteuerbaren Bereich, sofern nicht der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts erfüllt ist. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen eines Anlagekonzepts durch häufigen Wechsel zwischen verschiedenen Fremdwährungsdarlehen einen Vorteil in Form von Zinsdifferenzen zu erwirtschaften sucht. Die Aufnahme eines Fremdwährungsdarlehens stellt keine Anschaffung und die Tilgung eines solchen Darlehens stellt keine Veräußerung eines Wirtschaftsguts i. S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Gleiches gilt für die aufgrund des Darlehens gewährte Valuta in Fremdwährung.

## **Einkommensteuer: Behinderungsbedingte Umbaukosten als außergewöhnliche Belastungen**

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 24.02.2011 bestätigt, dass der Mehraufwand, der auf einer behindertengerechten Gestaltung des individuellen Wohnumfelds beruht, stets so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit steht, dass die Erlangung eines etwaigen Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände regelmäßig in den Hintergrund tritt. Es ist insbesondere nicht erforderlich, dass die Behinderung auf einem nicht vorhersehbaren Ereignis beruht und deshalb ein schnelles Handeln des Steuerpflichtigen oder seiner Angehörigen geboten ist. Auch die Frage nach zumutbaren Handlungsalternativen stellt sich in solchen Fällen nicht. Gegebenenfalls hat das Finanzgericht zu der Frage, welche baulichen Maßnahmen durch die Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines seiner Angehörigen veranlasst sind, und zur Quantifizierung der darauf entfallenden Kosten ein Sachverständigengutachten einzuholen.

## **... aus dem Arbeitsrecht**

### **Anspruch auf Urlaub trotz Erwerbsunfähigkeit auf Zeit**

Der Bezug von Zeitrente wegen Erwerbsminderung hindert das Entstehen des Urlaubsanspruchs nicht. Es entsteht Jahr für Jahr der gesetzliche Mindesturlaubsanspruch und der gesetzliche Zusatzurlaub für schwerbehinderte Menschen. Der Urlaubsanspruch verfällt nicht mit Ablauf des Übertragungszeitraums des § 7 Abs. 3 Bundesurlaubsgesetz (Landesarbeitsgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 16.12.2010 - 4 Sa 209/10).

Der lange Jahre im öffentlichen Dienst beschäftigte schwerbehinderte Arbeitnehmer war seit 2004 arbeitsunfähig krank. Ab November 2004 wurde ihm rückwirkend zunächst befristet eine volle Rente wegen Erwerbsminderung bewilligt – letztendlich bis zum 31.07.2009. Danach erhielt er eine Dauerrente und schied mit Ablauf des 31.03.2009 aus dem Arbeitsverhältnis aus. In diesem Rechtsstreit hat der Kläger für die Jahre 2005 bis zu seinem Ausscheiden 2009 den gesetzlichen, teilweise auch den tariflichen Urlaub und den Zusatzurlaub für Schwerbehinderte begehrt. Das Arbeitsgericht Kiel hat die Zahlungsklage abgewiesen, vor dem Landesarbeitsgericht war der Kläger fast in vollem Umfang erfolgreich. Nur der für 2009 beanspruchte, über das Gesetz hinausgehende zusätzliche Tarifurlaub wurde mit Hinweis auf § 26 Abs. 2c TVöD nicht zugesprochen.

Solange der Gesetzgeber keine ausdrückliche Vorschrift geschaffen habe, dass dem Arbeitnehmer für den Zeitraum des Bezugs einer befristeten Erwerbsminderungsrente der Erholungsurlaub gekürzt werden könne, entstehe der Anspruch auf den gesetzlichen Mindesturlaub nach dem Bundesurlaubsgesetz und auch der gesetzliche Zusatzurlaub für schwerbehinderte Menschen. Wenn er nur wegen der befristeten vollen Erwerbsunfähigkeit nicht genommen werden könne, verfalle dieser Urlaubsanspruch auch nicht zum 31.03. des jeweiligen Folgejahres. Die Ansprüche seien zudem nicht ganz oder teilweise verjährt. Der Lauf der dreijährigen Verjährungsfrist beginne nicht in dem jeweiligen Urlaubsjahr, in dem die Ansprüche entstehen, sondern erst mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Rechtspolitische Bedenken an dem gefundenen Ergebnis könne nicht die Rechtsprechung auflösen. Vielmehr müsse der nationale Gesetzgeber aktiv werden.

### **Leichenwagen als Dienstwagen unzumutbar**

Der arbeitsvertragliche Anspruch eines Arbeitnehmers auf Überlassung eines dienstlichen Kfz auch zur privaten Nutzung kann nicht dadurch erfüllt werden, dass ihm sein Arbeitgeber, ein Bestattungsunternehmer, einen Leichenwagen zur Verfügung stellt. Dies hat das Kölner Landesarbeitsgericht klargestellt. In Anbetracht des Stellenwerts eines solchen Fahrzeugs in

der allgemeinen Verkehrsanschauung sei es dem Angestellten nicht zumutbar, ein solches Fahrzeug für sich und seine Angehörigen in seiner Freizeit privat zu nutzen (LAG Köln, Urteil vom 19.11.2009 - 7 Sa 879/09).

Der Bestattungsunternehmer hatte mit dem Beschäftigten in einer Zusatzvereinbarung zum Arbeitsvertrag im Jahr 2000 lediglich allgemein einen Dienstwagen auch zur Privatnutzung vereinbart, aber kein bestimmtes Modell. Der Arbeitgeber argumentierte, diese Verpflichtung habe er mit einem Leichenwagen erfüllt. Zuvor habe der Mitarbeiter schließlich einen VW Caddy benutzt, und das sei ja auch ein Transporter. Dieser Argumentation folgte das Gericht nicht. Haben die Parteien keine Festlegung getroffen, obliegt es zwar grundsätzlich dem pflichtgemäßen Ermessen des Arbeitgebers, was für ein Fahrzeug er dem Arbeitnehmer zur auch privaten Nutzung zur Verfügung stellt. Bei einem Leichenwagen sei aber Schluss, dies bedürfe keiner näheren Vertiefung.

## ttp intern

### **Aus- und Fortbildung**

Wir freuen uns, Ihnen mitteilen zu können, dass Herr **Torsten Büchel** (Niederlassung Flensburg) im März 2011 erfolgreich seine Fortbildung zum Steuerberater abgeschlossen hat.

### **Jubiläen**

Im I. Quartal 2010 feierte Frau **Sandra Christophersen** (Niederlassung Flensburg) ihr 10-jähriges Jubiläum.

---

#### Impressum:

ttp AG Steuerberatungsgesellschaft, Rathausplatz 15, 24937 Flensburg  
Vorstand: Peter Krumm (Sprecher), Frank Hansen, Michael E. Heil, André Ralfs, Hajo Schmidt, Tjark-Ture Dierks, Carsten Theilen  
Aufsichtsrat: Dr. Carl Hermann Schleifer (Vors.), Sitz der Gesellschaft: Flensburg, Amtsgericht Flensburg, HRB 2981 FL

ttp GmbH Rechtsanwalts-gesellschaft, Rathausplatz 15, 24937 Flensburg  
Geschäftsführer: Carsten Theilen, Thomas Bertram, Sitz der Gesellschaft: Flensburg, Amtsgericht Flensburg, HRB 6224 FL

[www.ttp.de](http://www.ttp.de)