

Einkommensteuer-Info

Januar 2025

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
| www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Reisekosten und Leiharbeitnehmer.....	1
1.1	Grundsätzliches	1
1.2	Offene Frage	2
1.3	Der Entscheidungssachverhalt.....	2
1.4	Entscheidung des FG Düsseldorf.....	3
1.5	Praxishinweise	3
2	Vermietung und Verpachtung: Vorfälligkeitsentschädigung und Verkauf des Sicherungsobjekts	4
2.1	Grundsätzliches	4
2.2	Der Entscheidungssachverhalt.....	4
2.3	Entscheidung des Nds. FG.....	4
2.4	Praxishinweise	5
3	Abkürzungsverzeichnis	5

1 Reisekosten und Leiharbeitnehmer

1.1 Grundsätzliches

Ob ein Kostenabzug nach reisekostenrechtlichen Grundsätzen zulässig ist oder nicht, entscheidet sich danach, ob am jeweiligen Einsatzort eine erste Tätigkeitsstätte unterhalten wird. Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ist seit dem VZ 2014 in § 9 Abs. 4 EStG definiert.

Blick in das Gesetz: § 9 Abs. 4 S. 1 - 5 EStG

„(4) ¹Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

²Die **Zuordnung** im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt.

³Von einer **dauerhaften Zuordnung** ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

⁴Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft

- 1. typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder*
- 2. je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.*

*⁵Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte.
...*

1.2 Offene Frage

Offen ist gegenwärtig die Frage, ob von einem Leiharbeitnehmer selbst dann ein Kostenabzug nach den Grundsätzen des Reisekostenrechts beansprucht werden kann, wenn zwischen dem Verleiher und dem Mitarbeiter keine zeitliche Befristung des Einsatzes bei einem Entleiher vereinbart wurde.

1.3 Der Entscheidungssachverhalt

Der zu entscheidende Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Der Kläger war ab dem 16.8.2021 Mitarbeiter der Fa. X GmbH (Personalunternehmen) und dort unbefristet beschäftigt.
- Der Kläger sollte an wechselnden Einsatzstellen bei diversen Kunden tätig werden.
- Er war ab dem 16.8.2021 bei dem Kunden T eingesetzt. Als geplante Dauer des Einsatzes war zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeiter festgelegt „Ende offen“.
- Bis zum 3.2.2023 war der Kläger beim Kunden T eingesetzt.
- Vom 4.2.2023 bis zum 29.5.2023 war er projektlos und ab dem 30.5.2023 wiederum bei dem Kunden T tätig.

Das Finanzamt berücksichtigte für den VZ 2022 die Fahrtkosten zum Kunden T mit dem privaten PKW des Klägers nur in Höhe der Entfernungspauschale.

1.4 Entscheidung des FG Düsseldorf

Das FG Düsseldorf¹ ließ einen Abzug der strittigen Fahrtkosten als Reisekosten zu.

Das Gericht betont zunächst, dass es für eine „dauerhafte Zuordnung“ nicht auf die Vereinbarung zwischen dem Verleiher und dem Entleiher ankomme (Rz. 15).

Maßgeblich sei vielmehr die Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeiter, ob der Mitarbeiter unbefristet beim Kunden tätig werden soll. Nach der zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeiter getroffenen Vereinbarung, wonach das Einsatzende offen sei („Ende offen“), spreche alles für einen dauerhaften und unbefristeten Einsatz beim Entleiher.

Ab 1.4.2017 bestimme aber § 1 Abs. 1b des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (kurz: AÜG), dass der Verleiher denselben Leiharbeiter grundsätzlich nicht länger als 18 aufeinander folgende Monate demselben Entleiher überlassen dürfe. Diese Regelung im AÜG löse – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung - eine zeitliche Befristung aus, die als arbeitsrechtliche Regelung unmittelbar zu beachten sei.

1.5 Praxishinweise

Die Auffassung des FG Düsseldorf weicht von der bisherigen Verwaltungsauffassung² und einer Entscheidung des FG München³ ab. Die Entscheidung des FG Düsseldorf ist die erste FG-Entscheidung, die sich mit einem Arbeitnehmerfall auseinandersetzt, bei der der Arbeitsvertrag nach Inkrafttreten von § 1 Abs. 1b AÜG abgeschlossen wurde. In dem der Entscheidung des FG München zugrundeliegenden Sachverhalt wurde der Arbeitsvertrag vor Inkrafttreten von § 1 Abs. 1b AÜG abgeschlossen.

Praxishinweis

Vergleichbare Sachverhalte sollten in der Einkommensteuer offen gehalten werden. Aufgrund des Haftungsrisikos sollten Arbeitgeber gegenwärtig in vergleichbaren Sachverhalten keinen steuerfreien Reisekostenersatz leisten.

¹ FG Düsseldorf, Urt. v. 20.11.2024 – 15 K 1490/24 E, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 32/24

² BMF-Schr. v. 25. November 2020 – BStBl I 2020, 1228 Rz. 21

³ FG München, Urt. v. 21.3.2023 - 6 K 1233/20, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 22/23

2 Vermietung und Verpachtung: Vorfälligkeitsentschädigung und Verkauf des Sicherungsobjekts

2.1 Grundsätzliches

Das Nds. FG hat sich mit Urt. v. 30. Oktober 2024⁴ zur Abzugsfähigkeit einer Vorfälligkeitsentschädigung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geäußert, wenn ein Sicherungsobjekt infolge Verkaufs wegfällt.

2.2 Der Entscheidungssachverhalt

Der zu entscheidende Sachverhalt verhielt sich folgendermaßen:

- Die Kläger sind verheiratet und werden zusammen zur ESt veranlagt.
- Die Kläger erzielen Einkünfte aus VuV aus insgesamt 5 Vermietungsobjekten.
- Die Objekte X1 und X2 wurden in 2013 erworben. Die Anschaffungskosten wurden fremdfinanziert (X1: 200.000 EUR; X2: 195.000 EUR).
- Den Klägern gehörte auch die Immobilie Z, die zunächst selbst bewohnt und anschließend vermietet wurde.
- Diese Immobilie diente als Zusatzsicherheit für die Finanzierungsdarlehen im Zusammenhang mit der Anschaffung der Objekte X1 und X2.
- In 2020 veräußerten die Kläger die Immobilie Z.
- Im Zuge der Veräußerung lösten sie auch die beiden Darlehen im Zusammenhang mit den Objekten X1 und X2 ab. Hintergrund: Die Bank war nicht bereit, den Wegfall des Sicherungsobjekts Z hinzunehmen oder durch eine andere Sicherheit zu ersetzen.
- Die Vorfälligkeitsentschädigungen nebst Bearbeitungsgebühr von rd. 9.000 EUR wurden als WK bei den Einkünften aus VuV angesetzt.

2.3 Entscheidung des Nds. FG

Mit Urt. v. 30. Oktober 2024⁵ hat das Nds. FG einen Werbungskostenabzug der strittigen Vorfälligkeitsentschädigungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugelassen.

Maßgeblich für den Abzug von Schuldzinsen (hierzu zählt auch eine Vorfälligkeitsentschädigung) ist der „auslösende Moment“ (Rz. 22).

⁴ Nds. FG, Urt. v. 30.10.2024 – 3 K 145/23, StEd 2024, 686

⁵ Nds. FG, Urt. v. 30.10.2024 – 3 K 145/23, StEd 2024, 686

- Vorfälligkeitsentschädigungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von bislang vermieteten Immobilien werden durch die Veräußerung ausgelöst (Rz. 20).
- Vorfälligkeitsentschädigungen im Zusammenhang mit weiterhin vermieteten Objekten sind hingegen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Rz. 21). Durch die vorzeitige Ablösung der Darlehen mittels Abschlusses einer Änderungsvereinbarung hat sich an der Veranlassung der Darlehen und der durch sie verursachten Kosten nichts geändert (Rz. 25). Unerheblich ist, dass die Vorfälligkeitsentschädigung durch den Wunsch der Kläger auf Ablösung der beiden Darlehen ausgelöst wurde und dieser Wunsch durch den (geplanten) Verkauf des als Sicherheit dienenden Objekts erwuchs. Denn die beiden Darlehen standen niemals in einem Veranlassungszusammenhang mit dem veräußerten Objekt.

2.4 Praxis hinweise

Im Entscheidungsfall wurde das Sicherungsobjekt und nicht das jeweilige Vermietungsobjekt veräußert. Das Nds. FG ließ demgemäß einen Werbungskostenabzug für die Vorfälligkeitsentschädigung zu, obwohl durch den erzielten Veräußerungserlös die Schuldentilgung der bisherigen Darlehen erfolgte. Entsprechendes gilt im Übrigen auch für die entstandenen Bearbeitungskosten.

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)

LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung