



I. Einkommensteuerpflicht

1. Frau A

Frau A ist bis zum 31.12.2009 beschränkt, danach unbeschränkt steuerpflichtig. In Bezug auf Frau A ist die Frage der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht für die Jahre 2010 bis 2012 umfassend zu prüfen. Der Sachverhalt gibt hierzu ausreichend Anlass.

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Begriffe Wohnsitz bzw. gewöhnlicher Aufenthalt sind in den §§ 8, 9 AO definiert. Danach hat Frau A vom 1.1.2010 bis Februar 2013 wegen des jeweils zeitlich zusammenhängenden Aufenthalts von mehr als sechs Monaten Dauer im Inland ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Ab 1.3.2013 hat Frau A jedenfalls ihren Wohnsitz im Inland.

a. Wohnsitz

Gemäß § 8 AO hat jemand seinen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Wohnsitzbegriff des § 8 AO knüpft ausschließlich an tatsächliche, nicht an rechtliche Gegebenheiten und insbesondere nicht an den Willen des Steuerpflichtigen an. Die An- oder Abmeldung bei dem Einwohnermeldeamt kann lediglich ein Indiz für die Begründung bzw. die Aufgabe eines Wohnsitzes sein.

Unter einer Wohnung im Sinne von § 8 AO sind Räumlichkeiten zu verstehen, die objektiv auf Dauer zum Wohnen geeignet sind. Unstreitig ist, dass es sich um abgeschlossene Räumlichkeiten handeln muss. Umstritten ist, ob zum Wohnen geeignete Räumlichkeiten lediglich dann vorliegen, wenn diese zumindest rudimentär möbliert sind. Es reicht jedenfalls aus, wenn die Räumlichkeiten mit nur einfachsten Mitteln (Bett, Tisch, Schrank, Stuhl) ausgestattet sind. Dies ist bei einem Hotelzimmer der Fall.

Innehaben setzt die Möglichkeit voraus, zu Wohnzwecken über die Wohnung verfügen zu können. Im Ergebnis ist die „Schlüsselgewalt“ ausschlaggebend. Dies bedeutet

jederzeitigen Zugriff zu eigenen Wohnzwecken auf die Räumlichkeiten. Teil des „Innehabens einer Wohnung“ ist die tatsächliche Nutzung bzw. jedenfalls der Wille zu ihrer tatsächlichen Nutzung. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung kommt es nicht an. Unregelmäßige Aufenthalte in einer Wohnung reichen zur Wohnsitzbegründung aus.

Bei Anwendung dieser Grundsätze hat A bis März 2013 keinen Wohnsitz im Inland. Zwar stellt das Hotelzimmer zum Wohnen geeignete Räumlichkeiten dar. Ein „Innehaben“ im Sinne von § 8 AO liegt jedoch nicht vor. A hat keine ständige Verfügungsgewalt über das Hotelzimmer. Zugunsten der A ist davon auszugehen, dass das Hotel während ihrer Abwesenheitszeiten über das Hotelzimmer anderweitig verfügt. Der Sachverhalt gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass Frau A während ihrer Abwesenheit Einrichtungsgegenstände, Kleidung oder Gegenstände des persönlichen Gebrauchs zurücklässt. Vor diesem Hintergrund ist nicht von einem dauerhaften und jederzeitigen Zugriff der A auf ein bestimmtes Hotelzimmer auszugehen. Es mangelt daher an der dauerhaften eigenständigen Verfügungsgewalt über zum Wohnen geeignete Räumlichkeiten.

Mit dem Einzug in das Einfamilienhaus am 1.3.2013 ist ein Wohnsitz im Inland gegeben. Bei Frau A kommt es auf die Frage, ob bereits ab dem 20.2.2013 (Mitteilung des Architekten) ein Wohnsitz begründet wurde, nicht an, da sie bis Ende Februar jedenfalls ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Sollten die Verfasser das Problem bereits bei Frau A erörtern, wäre es schön, wenn sie erkennen, dass die Bezugsfertigkeit des Hauses allein wohl den Wohnsitz noch nicht begründet. Tatsächliche Schlüsselgewalt ist noch nicht vorhanden. Darüber hinaus ist das Haus zu diesem Zeitpunkt noch nicht - auch nicht rudimentär - eingerichtet. Anderes kann aus dem Sachverhalt nicht geschlossen werden.

Das vermietete Haus begründet keinen Wohnsitz.

b. Gewöhnlicher Aufenthalt

Der gewöhnliche Aufenthalt einer Person befindet sich gemäß § 9 Satz 1 AO dort, wo sie sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass sie an diesem Ort oder in

diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Ein solcher Aufenthalt wird bei einem zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als sechs Monaten im Inland stets und von Beginn an unwiderleglich vermutet, wobei kurzfristige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben (§ 9 Satz 2 AO).

Bei dieser Vermutung in § 9 Satz 2 AO kommt es auf die objektive Dauer des Aufenthalts an, unabhängig von subjektiven Vorstellungen und Plänen des Steuerpflichtigen. Die Dauer des Aufenthalts muss nicht innerhalb eines Kalenderjahrs bzw. Veranlagungszeitraums liegen. Als kurzfristige Unterbrechungen werden regelmäßig Abwesenheiten von bis zu zwei bis drei Wochen angesehen. Die Unterbrechungen dürfen allerdings nicht derart häufig auftreten, dass bei einer Gesamtbetrachtung nicht mehr von einem zusammenhängenden Aufenthalt im Inland gesprochen werden kann. Übliche Familienheimfahrten und urlaubsbedingte Abwesenheitszeiten stehen einem zusammenhängenden Aufenthalt im Inland nicht entgegen. Maßgeblich kann auch sein, dass der Aufenthalt im Inland trotz der Unterbrechungen einem einheitlichen Zweck, zB. der Erfüllung beruflicher Pflichten, die im Voraus konkret bestimmt und vertraglich vereinbart sind, dient. Bei den unterbrochenen Aufenthalten im Inland darf es sich nicht um voneinander unabhängige Dienstreisen zur Erfüllung unterschiedlicher Zwecke handeln. Es muss vielmehr ein einheitliches Ganzes gegeben sein.

Unter Anwendung dieser Maßstäbe ist Frau A ab dem 1.1.2010 unbeschränkt steuerpflichtig, da sie ab dem 1.1.2010 ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Ab dem 1.1.2010 ist sie vertraglich verpflichtet, im Inland für die Produktion der Talkshows zur Verfügung zu stehen. Ihre Einreise nach Deutschland ab dem 1.1.2010 bis Februar 2013 dient der Erfüllung dieser vertraglichen Pflichten. Der Aufenthalt von Frau A im Inland dient daher einem einheitlichen Zweck. Die Familienheimfahrten unterbrechen diesen Zweck nicht maßgeblich. Auch die Abwesenheit in den Produktionspausen im Sommer und im Herbst wird durch die langfristige Anwesenheitsplanung für die vertraglich vereinbarten (über) drei Jahre überlagert. Für die Frage des zusammenhängenden Aufenthalts im Inland ist für die „kurzfristigen Unterbrechungen“ keine konkrete Zeitgrenze entscheidend. Die „kurzfristige Unterbrechung“ ist vielmehr einzelfallbezogen zu betrachten und unter Berücksichtigung der Dauer des Gesamtaufenthalts zu gewichten. Bei dieser

Betrachtung fallen die Produktionspausen nicht derart ins Gewicht, dass nicht von einem einheitlichen dauerhaften Aufenthalt ausgegangen werden könnte. Frau A ist daher bereits ab dem 1.1.2010 unbeschränkt steuerpflichtig aufgrund ihres gewöhnlichen Aufenthalts im Inland (vgl. BFH vom 22.6.2011 I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001).

Der Wohnsitz in der Schweiz steht dem nicht entgegen.

2. Herr A

Herr A ist bis einschließlich Februar 2013 beschränkt steuerpflichtig, danach unbeschränkt steuerpflichtig, da er vor März 2013 weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt und danach jedenfalls seinen Wohnsitz im Inland hat. Schön wäre es, wenn die Verfasser spätestens bei Herrn A problematisieren, ob bereits ab der Mitteilung des Architekten im Inland ein Wohnsitz gegeben ist. Erfreulich wäre, wenn die Verfasser für das Jahr 2013 sehen, dass beim unterjährigen Wechsel von der beschränkten Einkommensteuerpflicht in die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gemäß § 7 Abs. 7 Satz 3 EStG auch für Herrn A eine einheitliche Veranlagung vorzunehmen ist.

II. Einkünfte der Frau A

1. Moderatorentätigkeit

Nähere Angaben über die Ausgestaltung des Vertrags macht der Sachverhalt nicht. Aufgrund der Weisungsgebundenheit von Frau A in Verbindung mit dem Wettbewerbsverbot ist davon auszugehen, dass A Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit (§ 19 EStG) erzielt. Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Die Vergütung stellt Einnahmen im Sinne von § 8 EStG dar. Von diesen Einnahmen sind die Werbungskosten abzuziehen (§ 9 EStG). Die Friseurkosten, die Anschaffungskosten für Kleidung sowie die Reinigungskosten sind nicht als Werbungskosten im Sinne von § 9 EStG zu qualifizieren. Grund hierfür ist das Aufteilungsverbot aus § 12 EStG für gemischte Aufwendungen. Es wäre schön, wenn die Verfasser hier problematisieren, inwieweit das Aufteilungsverbot vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BFH überhaupt noch gilt, wovon auszugehen ist, wenn kein Aufteilungsmaßstab zur Verfügung steht, um die Kosten der beruflichen oder der privaten Sphäre zuzuordnen. Es kann durchaus

zwischen Friseurkosten und Kleidungs- bzw. Reinigungskosten differenziert werden. Bezüglich der Kleidung führt der Sachverhalt aus, dass die Kleidung ausschließlich beruflich genutzt wird. Da es sich nicht um typische Berufskleidung handelt, ist es gleichwohl vorzugswürdig, die Qualifizierung als Werbungskosten insgesamt abzulehnen.

2. Werbeeinnahmen

Bei den Werbeeinnahmen handelt es sich um Einnahmen aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG. Es wäre schön, wenn auf die Gewerbesteuerpflicht eingegangen wird. Erfreulich wäre es ferner, wenn die Verfasser erkennen, dass die Vergütung für Werbung nicht Ausfluss des zum Fernsehsender bestehenden Arbeitsverhältnisses ist. Nicht entscheidend ist, dass die Vergütung nicht vom Fernsehsender als Arbeitgeber erfolgt. Nicht entscheidend ist ferner, dass die Werbespots nur bei diesem Fernsehsender ausgestrahlt werden. Maßgeblich ist, dass es sich bei der Werbetätigkeit inhaltlich um eine von der Moderatorentätigkeit abzugrenzende Tätigkeit handelt.

3. Erlös aus der Veräußerung der Anteile an der M-GmbH

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört gemäß § 17 Abs. 1 EStG auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft mit mindestens 1 % beteiligt war. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Aus § 17 Abs. 1 Satz 6 EStG geht hervor, dass auch ein Veräußerungsverlust zu berücksichtigen ist. Vorliegend sind vom Veräußerungserlös in Höhe von € 1,- die Anschaffungskosten in Höhe von € 50.000,- abzuziehen (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG), so dass Frau A einen Veräußerungsverlust in Höhe von € 49.999,- erleidet. Dieser Verlust kann mit den Einkünften der Frau A und des Herrn A im VZ 2013 ausgeglichen werden. Fraglich ist allerdings, ob der Verlust vollständig oder nur in Höhe von 60 % ausgeglichen werden kann. Es gilt § 3 c Abs. 2 EStG. Die Diskussion, ob es sich bei der Beteiligung um eine ertraglose Beteiligung im Sinne der Rechtsprechung des BFH handelt und deswegen § 3 c Abs. 2 EStG aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips keine Anwendung findet, ist hier nicht unmittelbar einschlägig. Im VZ 2013 gilt § 3 c Abs. 2 Satz 2 EStG. Es kommt nach dem Wortlaut des Gesetzes also nicht darauf an, ob Frau A aus der Beteiligung begünstigte Erträge erzielt hat, sondern dass sie die Absicht hatte, Einnahmen zu erzielen. Es wäre besonders erfreulich, wenn die Verfasser dieses

Problem erkennen und möglicherweise auch problematisieren, ob die Regelung des § 3 c Abs. 2 Satz 2 EStG mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist.

III. Einkünfte des Herrn A

1. Geschäftsführertätigkeit

Als Geschäftsführer der GmbH erzielt Herr A Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit (§ 19 EStG). Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Dies gilt für das seit März 2013 bezogene Gehalt. Der Umstand, dass der Geschäftsführervertrag auf den 1.3.2013 zurückbezogen wurde, spielt keine Rolle. Das Gebot der im Vorhinein (vor Zahlung des ersten Geschäftsführergehalts) abgeschlossenen klaren und zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung gilt vorliegend nicht. Die Sonderbedingungen für die Anerkennung von schuldrechtlichen Verträgen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter greifen vorliegend nicht ein, da Herr A nicht beherrschender Gesellschafter ist. Über mit der Geschäftsführungstätigkeit im Zusammenhang stehende Werbungskosten sagt der Sachverhalt nichts aus. Vor diesem Hintergrund ist der Pauschbetrag aus § 9 a EStG anzusetzen.

Aus der Überlassung des Pkw folgt kein Sachbezug im Sinne von § 8 Abs. 2 EStG. Es ist Herrn A verboten, den Pkw für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für sonstige private Fahrten zu nutzen. Sofern das Finanzamt nicht nachweist, dass hiergegen verstoßen wurde, darf nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH kein Sachlohn angesetzt werden. Auf die Führung eines Fahrtenbuchs kommt es nicht an.

2. Vermietung Wohnhaus

Aus der Vermietung des Wohnhauses resultieren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne von § 21 EStG. Mit diesen Einkünften ist Herr A beschränkt steuerpflichtig gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG.

3. Vermietung Bürohaus

Aus der Vermietung des Bürohauses resultieren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Die Miete in Höhe von € 2.000,- pro Monat stellt Einnahmen im Sinne von § 8 EStG dar. Die laufenden Kosten sowie die

AfA stellen Werbungskosten im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 1 bzw. Satz 3 Nr. 7 EStG dar. Fraglich ist allerdings, ob insoweit § 3 c Abs. 2 EStG gilt. Herr A vermietet das Bürohaus an die GmbH, an der er selbst als Gesellschafter beteiligt ist. Er vermietet das Bürohaus zu nicht marktüblichen Konditionen. Vor dem Hintergrund ist die Finanzverwaltung der Auffassung, dass bei einer unentgeltlichen oder verbilligten Vermietung § 3 c Abs. 2 EStG auf die mit dem Vermietungsobjekt im Zusammenhang stehenden Werbungskosten Anwendung findet. Danach würde § 3 c Abs. 2 EStG auf 50 % der Werbungskosten Anwendung finden, so dass monatliche Werbungskosten in Höhe von € 800,- anzuerkennen wären. Nach der Rechtsprechung des BFH findet § 3 c Abs. 2 EStG keine Anwendung auf substanzbezogene Aufwendungen. Die AfA in Höhe von € 500,- pro Monat ist danach vollständig als Werbungskosten zu qualifizieren. Die laufenden Aufwendungen in Höhe von € 500,- pro Monat sind zu 50 % vollständig anzuerkennen. 50 % der laufenden Aufwendungen, die nicht substanzbezogen sind, sind nur zu 60 % anzuerkennen. Damit ergeben sich anerkennungsfähige Werbungskosten in Höhe von € 900,-. Es wäre sehr erfreulich, wenn die Verfasser dieses Problem erkennen. Besonders erfreulich wäre, wenn sie sowohl die Auffassung der Finanzverwaltung als auch die Auffassung des BFH im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip hinterfragen.

4. Veräußerung GmbH-Beteiligung

Aus der Veräußerung der GmbH-Beteiligung resultieren Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 17 EStG. Eine Gewerbesteuerpflicht diesbezüglich besteht nicht. Einkommensteuerlich ist ein Gewinn in Höhe von € 50.000,- zu 60 %, also in Höhe von € 30.000,- (§ 3 Nr. 40 EStG) zu erfassen. Es wäre schön, wenn die Verfasser den Freibetrag bei § 17 Abs. 3 EStG erläutern. Er steht in Höhe von € 906,- (10 %) zur Verfügung. Aufgrund der Abschmelzungsregelung greift der Freibetrag im Ergebnis gar nicht.

5. Veräußerung Aktien

Die Veräußerung der Aktien ist nicht steuerbar. § 17 EStG greift nicht ein, da Herr A nicht mit mindestens 1 Prozent am Kapital der Gesellschaft beteiligt ist bzw. war. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG greift nicht ein, da die Beteiligung bereits vor dem 1.1.2009 bestand.