

Schwerpunktbereichsklausur Einkommensteuerrecht: Bußgelder und Erpressung*

Ass. iur. Timon El-Sherif, Berlin**

Gegenstand der Klausur ist die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens eines Ehepaars. Die Klausur enthält neben klassischen Themengebieten (Entfernungspauschale, Aufwendungen für Arbeitsmittel) die im Zuge der Corona-Pandemie neu eingeführte Homeoffice-Pauschale sowie zwei den meisten Studierenden eher unbekannte Probleme (Übernahme von Bußgeldern durch den Arbeitgeber, Zahlung von Erpressungsgeldern).

Sachverhalt

A und B sind verheiratet und leben in einer schönen Wohnung im Berliner Bezirk Tempelhof-Schöneberg. A ist seit 2010 bei der X-GmbH als Architekt angestellt. Hierfür erhielt er im Jahr 2022 ein Gehalt i.H.v. 100.000 € (brutto).

Im Jahr 2022 fuhr A an 200 Arbeitstagen mit seinem privaten Pkw zum Büro der X-GmbH in Berlin-Mitte, welches zehn Kilometer von der Wohnung in Tempelhof-Schöneberg entfernt ist. Ausweislich seines Arbeitsvertrages hat A grundsätzlich im Büro der X-GmbH zu arbeiten. Sein Arbeitgeber bietet jedoch auch die Möglichkeit, gelegentlich von zu Hause aus zu arbeiten. Da viele Prozesse der X-GmbH digitalisiert sind, nutzte A diese Gelegenheit und arbeitete an weiteren 30 Arbeitstagen im Jahr 2022 von zu Hause aus. Über ein eigenes Arbeitszimmer verfügt A dort nicht. Um jedoch besser im Homeoffice arbeiten zu können, kaufte und bezahlte A im Juni 2022 einen Schreibtisch zum Preis von 1.300 € sowie einen abschließbaren Aktenschrank zum Preis von 850 € (Preise jeweils brutto; die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beider Gegenstände beträgt jeweils 13 Jahre). Schreibtisch und Aktenschrank wurden A am 25.10.2022 geliefert. A nutzte beide Gegenstände ausschließlich für berufliche Zwecke.

A ist zwar mit B verheiratet, lernte jedoch Anfang des Jahres 2022 F kennen. Beide fanden sich sehr sympathisch und hatten eine Affäre. Nach einigen Monaten beendete A allerdings das Verhältnis, da er ein schlechtes Gewissen wegen seiner Ehefrau bekam. F war von dieser Entscheidung nicht sonderlich begeistert. Sie verfasste daher ein Schreiben, in dem sie A drohte, seiner Ehefrau von der Affäre zu erzählen, wenn er ihr nicht 20.000 € zahlt. A zahlte das Geld im August 2022, da er keinen anderen Ausweg sah, um seine Ehe zu retten. Um die Erpressung gegenüber dem Finanzamt belegen zu können, bewahrte A das Schreiben der F auf sowie Kontoauszüge, aus denen sich ergibt, dass er das Geld an F gezahlt hat.

B ist angestellte LKW-Fahrerin bei der V-GmbH, einer international tätigen Spedition. Für diese Tätigkeit bezog B im Jahr 2022 ein Gehalt i.H.v. 60.000 € (brutto). Als LKW-Fahrerin hat B bestimmte Lenk- und Ruhezeiten einzuhalten. Die Überschreitung von Lenkzeiten und die Nichteinhaltung von Ruhezeiten ist bußgeldbewehrt. Es handelt sich hierbei um nicht lediglich geringfügige, sondern

* Die Klausur bildete den Hauptteil der Schwerpunktbereichsklausur im Allgemeinen Steuerrecht an der Freien Universität Berlin im Sommersemester 2022. Für die Veröffentlichung wurden Sachverhalt und Lösungsvorschlag an die Rechtslage im Veranlagungszeitraum 2022 angepasst.

** Der Autor ist Wiss. Mitarbeiter am Lehrstuhl für Staats-, Verwaltungs- und Steuerrecht von Prof. Dr. Markus Heintzen an der Freien Universität Berlin.

erhebliche Verstöße gegen die Straßenverkehrsordnung, die in ihren Auswirkungen ernstzunehmenden Einfluss auf die Sicherheit aller Verkehrsteilnehmer haben (höhere Unfallgefahr durch Ermüdungserscheinungen und Unaufmerksamkeit der Fahrer). Die entsprechenden Bußgelder werden unmittelbar gegen die Fahrer verhängt. Auf der anderen Seite stehen die Interessen der V-GmbH. Die Kunden der V-GmbH sind Lebensmittelhersteller und -vertreiber, für die sie Lebensmittel zu Supermärkten transportiert, sowie Zulieferer für die Automobilindustrie. Diese Kunden sind auf eine pünktliche Lieferung angewiesen. Würden Lebensmittel bspw. nicht mehr eine bestimmte Anzahl von Tagen bis zum Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums aufweisen, können die Supermärkte deren Annahme verweigern. Werden Teile für die Automobilindustrie von dem Zulieferer zu spät angeliefert, kann dies zum Stillstand der gesamten Produktion führen. Um eine pünktliche Lieferung sicherzustellen, sehen die mit den Kunden abgeschlossenen Verträgen eine Vertragsstrafe der V-GmbH bei zu später Lieferung vor. Die V-GmbH hat ihre Angestellten auf diese Probleme hingewiesen und zugesagt, die Bußgelder bei Verstößen gegen die Lenk- und Ruhezeiten zu übernehmen. Gegen B wurden im Jahr 2022 Bußgelder i.H.v. insgesamt 5.000 € wegen Nichteinhaltung der Lenk- und Ruhezeiten verhängt. Diese hat die V-GmbH im Jahr 2022 für Rechnung der B an die zuständigen Behörden gezahlt.

Fallfrage

Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen von A und B i.S.d. § 2 Abs. 5 S. 1 EstG im Veranlagungszeitraum 2022.

Bearbeitungsvermerk

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist davon auszugehen, dass A und B eine möglichst niedrige Steuerbelastung im Jahr 2022 wünschen. Auf § 7 Abs. 2 EstG ist nicht einzugehen. Die im Sachverhalt angegebene Entfernung entspricht der kürzesten Straßenverbindung.

Lösungsvorschlag

I. Persönliche Steuerpflicht und Veranlagung	584
II. Einkünfte des A	584
1. Bestimmung der Einkunftsart, § 2 Abs. 1 EstG	584
2. Bestimmung der Höhe der Einkünfte, § 2 Abs. 2 EstG	585
a) Einnahmen.....	585
b) Werbungskosten.....	585
aa) Fahrten zur Arbeit	585
bb) Homeoffice.....	586
cc) Schreibtisch und Aktenschrank.....	586
(1) Aktenschrank.....	587
(2) Schreibtisch	587
(3) Zwischenergebnis.....	587
3. Zwischenergebnis.....	587

III. Einkünfte der B	588
1. Bestimmung der Einkunftsart, § 2 Abs. 1 EStG	588
2. Bestimmung der Höhe der Einkünfte, § 2 Abs. 2 EStG	588
a) Einnahmen.....	588
aa) Jahresgehalt.....	588
bb) Übernahme der Bußgelder	588
b) Werbungskosten.....	590
aa) Bußgelder i.H.v. 5.000 €	590
bb) Arbeitnehmer-Pauschbetrag, § 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG.....	590
c) Zwischenergebnis.....	590
IV. Summe und Gesamtbetrag der Einkünfte, § 2 Abs. 3 EStG	590
V. Einkommen, § 2 Abs. 4 EStG	591
1. Sonderausgaben, §§ 10–10g EStG	591
2. Außergewöhnliche Belastungen, §§ 33–33b EStG.....	591
3. Zwischenergebnis.....	592
VI. Zu versteuerndes Einkommen, § 2 Abs. 5 EStG	592

I. Persönliche Steuerpflicht und Veranlagung

A und B haben ihren Wohnsitz (vgl. § 8 AO) in Berlin und sind mithin gem. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Als Ehegatten können A und B zwischen der Einzel- und der Zusammenveranlagung wählen (§ 26 Abs. 1 S. 1 EStG). Da nicht ersichtlich ist, ob A und B eine Erklärung i.S.d. § 26 Abs. 2 EStG abgegeben haben, ist gem. § 26 Abs. 3 EStG eine Zusammenveranlagung durchzuführen. Die Einkünfte von A und B sind gem. § 26b EStG zunächst getrennt zu ermitteln und dann zusammenzurechnen. Für die anschließende Ermittlung des zu versteuernden Einkommens werden A und B gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt.¹

II. Einkünfte des A

1. Bestimmung der Einkunftsart, § 2 Abs. 1 EStG

Bei dem Beruf des Architekten handelt es sich zwar um einen Katalogberuf i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Für die Annahme von Einkünften aus selbständiger Arbeit müssten jedoch zusätzlich die positiven Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG vorliegen.² Hierzu gehört insbesondere die Selbständigkeit der Tätigkeit, d.h. das Tätigwerden auf eigene Rechnung und Gefahr.³ A ist bei der X-GmbH angestellt und erhielt hierfür im Jahr 2022 ein festes Gehalt i.H.v. 100.000 € (brutto). A wird somit nicht auf eigene Rechnung und Gefahr tätig. Vielmehr ist er in einem privaten Dienstverhältnis angestellt und

¹ Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 25. Aufl. 2022, Rn. 635 ff. und 673 ff.

² Pfirmann, in: Kirchhof/Seer, EStG, Kommentar, 21. Aufl. 2022, § 18 Rn. 3.

³ Bode, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, 154. Lfg., Stand: Juli 2020, EStG § 15 Rn. 19.

bezieht aus diesem Arbeitslohn. Er ist mithin Arbeitnehmer im steuerrechtlichen Sinne (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 LStDV) und erzielt als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, 19 EStG.⁴

2. Bestimmung der Höhe der Einkünfte, § 2 Abs. 2 EStG

Die Höhe der Einkünfte ist gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG durch Saldierung von Einnahmen und Werbungskosten zu ermitteln.

a) Einnahmen

Einnahmen sind gem. § 8 Abs. 1 S. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4–7 EStG zufließen.

A hat von der X-GmbH ein Gehalt i.H.v. 100.000 € für seine Tätigkeit als Architekt 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.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG dar; die Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 62 EStG ist lediglich deklaratorisch.⁵

Bei dem Jahresgehalt i.H.v. 100.000 € handelt es sich mithin um Einnahmen (§§ 8 Abs. 1 S. 1, 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

b) Werbungskosten

Werbungskosten sind gem. § 9 Abs. 1 S. 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 Umstände des Einzelfalls objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung erbracht werden.⁶

aa) Fahrten zur Arbeit

A fuhr im Jahr 2022 an 200 Arbeitstagen mit seinem Pkw von der gemeinsam mit B bewohnten Wohnung zum Büro der X-GmbH in Berlin-Mitte. Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 1 EStG gehören zu den Werbungskosten auch Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 EStG. Bei dem Büro der X-GmbH in Berlin-Mitte handelt es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung, welcher A ausweislich des Arbeitsvertrages dauerhaft zugeordnet ist, und mithin um eine erste Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 EStG. A kann allerdings nicht die tatsächlichen Kosten für diese Fahrten geltend machen. Vielmehr sieht § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 ff. EStG vor, dass zur Abgeltung dieser Aufwendungen für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfer-

⁴ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.470.

⁵ BFH DS tR 2002, 2072.

⁶ BFH DS tR 2010, 1126 (1127); Schwarz, Steuer und Studium 2011, 459 (461).

nung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen ist. Diese beträgt gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 8 EStG in den Veranlagungszeiträumen 2021–2026 für die ersten 20 Entfernungskilometer 0,30 €. A fuhr im Jahr 2022 an 200 Tagen mit seinem privaten Pkw zu dem 10 Kilometer entfernten Büro der X-GmbH. Für die Fahrten zur Arbeit ergeben sich mithin Werbungskosten i.H.v. 600 € (200 x 10 x 0,30 €).

bb) Homeoffice

Des Weiteren arbeitete A an 30 Arbeitstagen im Jahr 2022 von zu Hause aus. Konkrete Aufwendungen hierfür sind zwar nicht ersichtlich. Allerdings gilt gem. § 9 Abs. 5 S. 1 EStG die Vorschrift des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 4 EStG sinngemäß. Liegt demnach kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer verzichtet, kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Werbungskosten-Pauschale von 5 € ansetzen – höchstens jedoch 600 € im Jahr (sog. Homeoffice-Pauschale).⁷ Ausweislich des Sachverhalts verfügt A über kein eigenes Arbeitszimmer und arbeitete im Jahr 2022 an 30 Tagen ausschließlich von zu Hause aus. A kann mithin 150 € als Werbungskosten ansetzen (§ 9 Abs. 5 S. 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 4 EStG). Da A ausweislich des Bearbeitungsvermerks eine möglichst niedrige Steuerbelastung im Jahr 2022 wünscht, wird er von der Homeoffice-Pauschale auch Gebrauch machen.

cc) Schreibtisch und Aktenschrank

Bei den Kosten für den Schreibtisch und Aktenschrank könnte es sich um Werbungskosten handeln. A kaufte Schreibtisch und Aktenschrank, um besser von zu Hause aus arbeiten zu können, und nutzte beide ausschließlich für berufliche Zwecke. Die Anschaffungskosten für Schreibtisch und Aktenschrank hängen demnach objektiv mit der Tätigkeit des A bei der X-GmbH zusammen und werden subjektiv zu deren Förderung erbracht. Es handelt sich um Werbungskosten in Form von Aufwendungen für Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 S. 1 EStG).

Fraglich ist jedoch, ob A die Anschaffungskosten für Schreibtisch und Aktenschrank in voller Höhe im Jahr 2022 als Werbungskosten absetzen kann. Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 S. 2 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG finden die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung (AfA) sowie die Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG bei der Anschaffung von Arbeitsmitteln Anwendung. Aufwendungen für Arbeitsmittel, die abnutzbar sind und deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, sind demnach grundsätzlich auf deren voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 S. 1 EStG). Eine Ausnahme gilt für Arbeitsmittel, deren Anschaffungskosten 800 € netto (952 € brutto) nicht übersteigen, diese können unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Werbungskosten angesetzt werden. Bei dieser sog. Sofortabschreibung handelt es sich um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen.⁸ A wünscht eine möglichst niedrige Steuerbelastung im Jahr 2022, sodass von der Sofortabschreibung Gebrauch zu machen ist, wenn deren Voraussetzungen vorliegen.

⁷ Siehe hierzu *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, Kommentar, 41. Aufl. 2022, § 4 Rn. 600.

⁸ *Krüger*, in: Schmidt, EStG, Kommentar, 41. Aufl. 2022, § 9 Rn. 269, 275 f.; *Schindler*, in: Kirchhof/Seer, EStG, Kommentar, 21. Aufl. 2022, § 6 Rn. 187.

Hinweis: Für die Frage, ob die Höchstgrenze des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG überschritten ist, ist stets von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich eines darin enthaltenen Vorsteuerbetrages (d.h. dem Nettowert) auszugehen. Dies gilt unabhängig davon, ob und inwieweit der Vorsteuerbetrag bei der Umsatzsteuer tatsächlich abgezogen werden kann.⁹

(1) Aktenschrank

Der Aktenschrank ist abnutzbar, beweglich und einer selbständigen Nutzung fähig. Seine Anschaffungskosten belaufen sich auf 850 € brutto, sodass die Voraussetzungen für eine Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 S. 1 EStG im Jahr der Anschaffung vorliegen. Jahr der Anschaffung ist nach § 9a EStDV das Jahr der Lieferung (Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut).¹⁰ Der Aktenschrank wurde A am 25.10.2022 geliefert. Mithin kann A die Anschaffungskosten des Aktenschanks i.H.v. 850 € (brutto) im Jahr 2022 in voller Höhe als Werbungskosten absetzen (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nrn. 6, 7 S. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG).

(2) Schreibtisch

Die Anschaffungskosten des Schreibtischs übersteigen hingegen die Wertgrenze des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG. Beim Schreibtisch handelt es sich um ein abnutzbares Wirtschaftsgut, dessen Nutzung sich auf einem Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Die Aufwendungen sind mithin nicht sofort abzugsfähig, sondern gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nrn. 6, 7 S. 1 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 S. 1 EStG auf die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen. Die Anschaffungskosten des Schreibtischs betragen 1.300 €. Die voraussichtliche Nutzungsdauer beträgt 13 Jahre (siehe § 7 Abs. 1 S. 2 EStG), sodass sich der jährliche Absetzungsbetrag auf 100 € (1.300 €/13) beläuft.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass der Schreibtisch erst im Laufe des Jahres 2022 angeschafft wurde. Im Jahr des Beginns der AfA wird diese nur zeitanteilig gewährt.¹¹ Nach § 7 Abs. 1 S. 4 EStG vermindert sich der Absetzungsbetrag im Jahr der Anschaffung um jeweils $\frac{1}{12}$ für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung vorangeht. Die Anschaffung des Schreibtischs erfolgte am 25.10.2022 (§ 9a EStDV), sodass dem Monat der Anschaffung neun volle Monate vorangehen. Der im Jahr 2022 im Wege der AfA als Werbungskosten absetzbare Betrag beläuft sich demnach auf 25 € (100 € x $[\frac{3}{12}]$).

(3) Zwischenergebnis

Für Schreibtisch und Aktenschrank kann A im Jahr 2022 Werbungskosten i.H.v. insgesamt 875 € (850 € + 25 €) geltend machen.

3. Zwischenergebnis

A erzielte Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit i.H.v. 100.000 €. Demgegenüber stehen Werbungskosten i.H.v. 1.625 € (600 € + 150 € + 875 €). Die tatsächlichen Werbungskosten übersteigen den Arbeitnehmer-Pauschbetrag des § 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG und sind somit anzusetzen. Mithin erzielte A im Jahr 2022 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.H.v. 98.375 € (100.000 € ./ 1.625 €).

⁹ BFH HFR 1971, 259 (260); BFH DB 1975, 722.

¹⁰ Pfirrmann, in: Kirchhof/Seer, EStG, Kommentar, 21. Aufl. 2022, § 7 Rn. 29.

¹¹ Brandis, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, 163. Lfg., Stand: August 2022, EStG § 7 Rn. 308.

III. Einkünfte der B

1. Bestimmung der Einkunftsart, § 2 Abs. 1 EStG

B ist bei der V-GmbH als LKW-Fahrerin angestellt und erhielt dafür im Jahr 2022 ein festes Gehalt i.H.v. 60.000 € (brutto). B ist somit in einem privaten Dienstverhältnis angestellt und bezieht aus diesem Arbeitslohn. Mithin ist B Arbeitnehmerin im steuerrechtlichen Sinne und erzielt als solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, 19 EStG.¹²

2. Bestimmung der Höhe der Einkünfte, § 2 Abs. 2 EStG

Die Höhe der Einkünfte ermittelt sich als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG).

a) Einnahmen

aa) Jahresgehalt

Zu den Einnahmen der B aus nichtselbständiger Tätigkeit gehört ihr Jahresgehalt i.H.v. 60.000 €. Dieses ist brutto anzusetzen.¹³

bb) Übernahme der Bußgelder

Zu den Einnahmen der B könnten auch die von der V-GmbH übernommenen Bußgelder i.H.v. 5.000 € zählen (§§ 8 Abs. 1 S. 1, 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

Nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG gehören Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dem Tatbestandsmerkmal „für“ ist zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben muss, um als Arbeitslohn angesehen zu werden. Dagegen sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Vorteile besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden.¹⁴ Ob ein Vorteil sich als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers darstellt oder im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt wird, beurteilt sich anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls. Maßgeblich für die Gesamtwürdigung sind insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck. Tritt das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund, kann eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Ist aber – neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers – ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteils-

¹² Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.470.

¹³ Siehe dazu oben unter II. 2. a).

¹⁴ Geserich, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, 158. Lfg., Stand: August 2021, EStG § 19 Rn. 200.

gewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zur Lohnzuwendung.¹⁵

Dafür, dass die Übernahme der Bußgelder im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der V-GmbH (Arbeitgeberin) liegt, spricht, dass die V-GmbH ein erhebliches Interesse an einer pünktlichen Lieferung ihrer Waren hat. Erfolgt die Lieferung zu spät, drohen der V-GmbH Vertragsstrafen sowie eine Zurückweisung der Waren. Auch weitergehende Schadensersatzansprüche sind nicht auszuschließen. Zudem muss die V-GmbH befürchten, dass ihre Kunden im Falle häufig auftretender Verspätungen ggf. einen anderen Lieferanten als Vertragspartner suchen. Das Interesse an Verstößen gegen die Lenk- und Ruhezeiten, um eine pünktliche Lieferung zu gewährleisten, liegt somit auf den ersten Blick bei der V-GmbH. Für ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers spricht zudem, dass die V-GmbH die Bußgelder bei Verstößen gegen die Lenk- und Ruhezeiten bei allen ihren angestellten Lkw-Fahrern übernimmt und nicht nur bei B.

Andererseits ist zu berücksichtigen, dass die Überschreitung von Lenkzeiten und die Nichteinhaltung von Ruhezeiten gegen die Rechtsordnung verstößt. Das wohlverstandene eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers muss darauf gerichtet sein, die betrieblichen Abläufe so auszurichten, dass er seine vertraglichen Verpflichtungen im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen erfüllen kann. Ein rechtswidriges Tun kann keine beachtliche Grundlage einer betriebsfunktionalen Zielsetzung sein¹⁶. Dies gilt umso mehr, da es sich bei den hier vorliegenden Verstößen nicht nur um geringfügige, sondern erhebliche Verstöße gegen die Straßenverkehrsordnung handelt, die in ihren Auswirkungen ernstzunehmenden Einfluss auf die Sicherheit aller Verkehrsteilnehmer haben. Gegen ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der V-GmbH spricht weiterhin, dass Anlass der Zahlung ein individuelles Fehlverhalten einer einzelnen Lkw-Fahrerin ist. B selbst hat entschieden, gegen die gesetzlich vorgesehenen Lenk- und Ruhezeiten zu verstoßen. Zudem wurde das Bußgeld unmittelbar gegen B verhängt. Diese ist Schuldnerin des Bußgeldes. Hätte die V-GmbH das Bußgeld nicht für Rechnung der B bezahlt, hätte B dieses selbst an die zuständigen Behörden zahlen müssen. Dies sowie die Höhe des Bußgeldes von 5.000 €, was einem Brutto-Monatsgehalt der B entspricht, sprechen dafür, dass B zumindest ein nicht unerhebliches Interesse an der Zahlung des Bußgeldes durch ihre Arbeitgeberin hat. Ein solches reicht bereits aus, um ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der V-GmbH zu verneinen.

Die maßgebliche Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls ergibt demnach, dass die Übernahme der Bußgelder nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der V-GmbH erfolgte, sondern sich als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft der B darstellt. Mithin stellen die übernommenen Bußgelder i.H.v. 5.000 € Einnahmen aus nicht-selbständiger Arbeit dar.¹⁷

Hinweis: A.A. sehr gut vertretbar. Siehe hierzu bspw. BFH DStR 2005, 417 sowie *Fellmeth*, FR 2012, 1064. In der diesem Problem zugrundeliegenden Entscheidung (BFH DStR 2014, 136) distanziert sich der VI. Senat des BFH ausdrücklich von seiner noch im Urteil von 2004 vertretenen Auffassung und vertritt nunmehr, dass ein rechtswidriges Tun keine beachtliche Grundlage einer betriebsfunktionalen Zielsetzung sein kann. Diese Auffassung hat derselbe Senat des BFH in einem jüngeren Urteil aus-

¹⁵ BFH DStR 2008, 2310 (2311) m.w.N.

¹⁶ BFH DStR 2014, 136 (137); BFH DStR 2020, 2417 (2420).

¹⁷ Vgl. BFH DStR 2014, 136; *Geserich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, 158. Lfg., Stand: August 2021, EStG § 19 Rn. 206; *Eisgruber*, in: Kirchhof/Seer, EStG, Kommentar, 21. Aufl. 2022, § 19 Rn. 66, 78.

drücklich bestätigt (BFH DStR 2020, 2417). Gerade vor dem Hintergrund der Wertneutralität des Steuerrechts (§ 40 AO) kann man dies aber durchaus kritisch sehen.

b) Werbungskosten

aa) Bußgelder i.H.v. 5.000 €

Die gegen B verhängten Bußgelder i.H.v. 5.000 € könnten Werbungskosten darstellen. Voraussetzung für das Vorliegen von Werbungskosten sind zunächst eigene Aufwendungen des Steuerpflichtigen. Die eigenen Aufwendungen des Steuerpflichtigen sind vom sog. Drittaufwand abzugrenzen. Maßstab hierfür ist das sog. Kostentragungsprinzip: Der Steuerpflichtige hat nur dann eigene und von ihm absetzbare Aufwendungen, wenn und soweit er sie wirtschaftlich getragen hat.¹⁸ Aufwendungen eines Dritten sind dem Steuerpflichtigen als eigene Aufwendungen zuzurechnen, wenn es sich um eine sog. Abkürzung des Zahlungswegs handelt (Ausdruck des Zuwendungsgedankens).¹⁹ Eine solche liegt vor, wenn der Dritte im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen dessen Schuld tilgt (vgl. § 267 Abs. 1 BGB).²⁰ Die V-GmbH hat die Bußgelder im Einvernehmen mit B an die zuständigen Behörden gezahlt und so die Schulden der B getilgt. Der B zurechenbare Aufwendungen liegen somit vor. Weitere Voraussetzung für das Vorliegen von Werbungskosten ist, dass die Aufwendungen beruflich veranlasst sind.²¹ Die Festsetzung der Bußgelder beruht auf einem beruflichen Fehlverhalten der B. Die Aufwendungen sind somit beruflich veranlasst und stellen mithin Werbungskosten i.S.v. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG dar.²² Allerdings sind Bußgelder gem. § 9 Abs. 5 S. 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen. Mithin kann B die gegen sie verhängten Bußgelder nicht als Werbungskosten absetzen.²³

bb) Arbeitnehmer-Pauschbetrag, § 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG

Andere Werbungskosten sind nicht ersichtlich. Es ist mithin der Arbeitnehmer-Pauschbetrag i.H.v. 1.200 € anzusetzen (§ 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG).

c) Zwischenergebnis

B erzielte im Jahr 2022 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 63.800 € (60.000 € + 5.000 € ./- 1.200 €).

IV. Summe und Gesamtbetrag der Einkünfte, § 2 Abs. 3 EStG

Nach § 26b EStG sind die Einkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen. Die Summe der Einkünfte von A und B im Jahr 2022 beträgt 162.175 € (98.375 € + 63.800 €), was zugleich auch dem Gesamtbetrag der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 3 EStG entspricht.

¹⁸ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.223.

¹⁹ Kreft, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, Kommentar, 300. Lfg., Stand: Oktober 2020, EStG § 9 Rn. 43; Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.224 f.

²⁰ v. Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommenssteuergesetz, Kommentar, 133. Lfg., Stand: Juli 2003, § 9 Rn. B 50 f.

²¹ Siehe dazu oben unter II. 2. b).

²² Vgl. Bode, in: Kirchhof/Seer, EStG, Kommentar, 21. Aufl. 2022, § 4 Rn. 222; Spilker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommenssteuergesetz, Kommentar, 317. Lfg., Stand: September 2021, § 4 Rn. 13.

²³ Vgl. Körper, SteuK 2014, 331 (333).

V. Einkommen, § 2 Abs. 4 EStG

Zur Ermittlung des Einkommens sind vom Gesamtbetrag der Einkünfte insbesondere Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen abzuziehen (§ 2 Abs. 4 EStG).

1. Sonderausgaben, §§ 10–10g EStG

Sonderausgaben sind nicht ersichtlich. Es kommt somit lediglich ein Ansatz des Sonderausgaben-Pauschbetrags in Betracht. Dieser beträgt bei Ehegatten 72 € (§ 10c S. 1, 2 EStG).

2. Außergewöhnliche Belastungen, §§ 33–33b EStG

Bei dem an F gezahlten Erpressungsgeld i.H.v. 20.000 € könnte es sich um eine außergewöhnliche Belastung i.S.v. § 33 Abs. 1 EStG handeln.

Nach § 33 Abs. 1 EStG liegt eine außergewöhnliche Belastung vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen. In diesen Fällen wird die Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.

Es müssten demnach zunächst Aufwendungen vorliegen. Aufwendungen sind bewusste und gewollte Vermögensverwendungen. A zahlte die 20.000 € bewusst und – trotz äußeren Zwangs aufgrund der Erpressung – willentlich an F. Es liegen mithin Aufwendungen vor.²⁴ Für den Abzug der Aufwendungen gilt das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG. A zahlte F das Geld im August 2022. Die 20.000 € sind mithin zeitlich im Jahr 2022 zu berücksichtigen.

Nach § 33 Abs. 2 S. 2 EStG können Aufwendungen, die ihrer Natur nach Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. Die Zahlung des Erpressungsgeldes ist weder betrieblich noch beruflich veranlasst noch ist ein Sonderausgabentatbestand i.S.d. §§ 10 ff. EStG ersichtlich. Mithin ist ein Abzug der Aufwendungen nicht nach § 33 Abs. 2 S. 2 EStG ausgeschlossen.

Des Weiteren müssten die Aufwendungen A zwangsläufig erwachsen sein. Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 S. 1 EStG). Die Aufwendungen müssen mithin dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufig sein.

Dem Grunde nach sind Aufwendungen zwangsläufig, wenn der Steuerpflichtige sich ihnen aus den in § 33 Abs. 2 S. 1 EStG genannten Gründen nicht entziehen kann. Entscheidend ist hierbei, ob das Ereignis, welches die Aufwendungen auslöst, für den Steuerpflichtigen zwangsläufig war.²⁵ Dabei ist nicht darauf abzustellen, ob sich der Steuerpflichtige subjektiv zu dieser Handlung verpflichtet fühlte. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Gründe der Zwangsläufigkeit von außen derart auf die Entscheidung einwirken, dass der Steuerpflichtige ihnen nach einem objektiven Maßstab nicht ausweichen kann. An der Zwangsläufigkeit fehlt es hingegen, wenn sich der Steuerpflichtige bewusst und auf Grund freier Entscheidung in eine bestimmte Situation begeben hat und damit die maßgebliche

²⁴ Auch Ausgaben unter Zwang sind Aufwendungen. Siehe hierzu *Mellinghoff*, in: Kirchhof/Seer, EStG, Kommentar, 21. Aufl. 2022, § 33 Rn. 6.

²⁵ *Baldauf*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, 163. Lfg., Stand: August 2022, EStG § 33 Rn. 89.

Ursache für die geltend gemachten Aufwendungen selbst gesetzt hat.²⁶ Für Erpressungsgelder folgt daraus: Hat sich der Steuerpflichtige strafbar, sonst sozialwidrig verhalten oder gegen die von ihm selbst oder von ihm nahestehenden Personen für verbindlich anerkannten Verhaltensmaximen verstoßen und somit selbst und ohne Zwang einen Erpressungsgrund geschaffen, fehlt es (regelmäßig) an der Zwangsläufigkeit.²⁷

A hat sich auf die Affäre mit F aus freien Stücken eingelassen. Unabhängig von der Frage, ob es sich hierbei um ein sozialwidriges Verhalten handelt, hat A zumindest gegen die in einer Ehe üblicherweise als verbindlich anerkannten Verhaltensregeln verstoßen. Auch wenn er nicht damit rechnen musste, deswegen erpresst zu werden, hat er doch den Anlass für eine mögliche Erpressung selbst gesetzt. Die Aufwendungen zur Verbergung der Affäre erwachsen A demnach nicht zwangsläufig.

Mithin liegt in der Zahlung des Erpressungsgeldes keine außergewöhnliche Belastung i.S.d. § 33 Abs. 1 EStG.

Hinweis: Bearbeiter können auch argumentieren, dass A anstelle der Zahlung des Erpressungsgeldes andere zumutbare Handlungsmöglichkeiten zur Verfügung standen und die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach deswegen fehlt. A hätte bspw. Anzeige gegen die Erpresserin erstatten oder seiner Frau die Affäre gestehen können.²⁸ Entscheidender als die Frage nach zumutbaren Handlungsmöglichkeiten dürfte jedoch sein, dass A den Erpressungsgrund selbst geschaffen hat.²⁹

3. Zwischenergebnis

Das Einkommen von A und B i.S.d. § 2 Abs. 4 EStG beträgt 162.103 € (162.175 € ./ 72 €).

VI. Zu versteuerndes Einkommen, § 2 Abs. 5 EStG

Mangels in Betracht kommender weiterer Abzugsmöglichkeiten entspricht das zu versteuernde Einkommen dem Einkommen. Mithin beträgt das zu versteuernde Einkommen von A und B i.S.d. § 2 Abs. 5 S. 1 EStG im Veranlagungszeitraum 2022 162.103 €.

²⁶ Loschelder, in: Schmidt, EStG, Kommentar, 41. Aufl. 2022, § 33 Rn. 27.

²⁷ BFH DStRE 2004, 631 (632).

²⁸ Vgl. BFH DStRE 2004, 631 (632).

²⁹ Vgl. BFH DStRE 2004, 631 (632); Baldauf, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, 163. Lfg., Stand: August 2022, EStG § 33 Rn. 281.