

# MANDANTENINFORMATIONEN

aus Steuern und Wirtschaft

Ausgabe April 2024

## MSH STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

 Küstermeyerstraße 18  
49393 Lohne

 04442 / 80 827 – 0  
 04442 / 80 827 – 99

 [info@msh-lohne.de](mailto:info@msh-lohne.de)  
 [www.msh-lohne.de](http://www.msh-lohne.de)

# KARRIERE BEI MSH

Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung, Rechts- und Unternehmensberatung – das sind die Tätigkeitsfelder von MSH. Mit zwölf Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten sowie rund fünfzig Mitarbeitern sind wir auf unserem Gebiet eine der führenden Kanzleien der Region.

Diese Arbeit bietet uns täglich Einblick in zahlreiche spannende Geschichten. Wir sind dabei, wenn wichtige Weichen für die Zukunft eines Unternehmens gestellt werden. Wir stehen zur Seite, wenn berufliche oder private Entscheidungen gut durchdacht sein wollen. Für uns einfach eine schöne Aufgabe.

Hierfür suchen wir immer tatkräftige Unterstützung. Sie haben Bekannte, die sich für eine Ausbildung zum Steuerfachangestellten oder für ein Duales Studium B.A. / LL.B. interessieren? Dann zögern Sie nicht, uns als Arbeitgeber weiterzuempfehlen, und leiten unsere Kontaktdaten gerne weiter.



## WIR SUCHEN AUSZUBILDENDE & DUALE STUDENTEN (M/W/D)

Sie können sich schriftlich – das heißt per E-Mail, WhatsApp oder Post – bei uns bewerben. Gerne bieten wir bei entsprechenden Voraussetzungen ein Kennlerngespräch an, bei dem wir Ihnen die vielfältigen Karrierewege in unseren Geschäftsfeldern aufzeigen. Ebenso möchten wir in diesem Gespräch mit Ihnen erörtern, ob man »zueinander passt« – denn schließlich steht das Menschliche an erster Stelle.

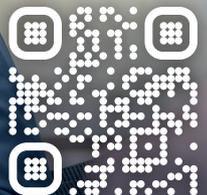
### KONTAKT

 [info@msh-lohne.de](mailto:info@msh-lohne.de)

 04442 / 80 827 – 0

 04442 / 80 827 – 0

Jetzt per WhatsApp bewerben!



# Ihre Mandanteninformationen

## April 2024

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne!

Mit steuerlichen Grüßen

## Inhalt

### Arbeitsrecht

1. Urlaubs- und Weihnachtsgeld: Wechsel auf monatliche Zahlung darf nicht einseitig beschlossen werden

### GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein Arbeitslohn
2. Verdeckte Gewinnausschüttung: Finanzamt in der Beweispflicht
3. Zur Zulässigkeit einer im Jahr 2022 durch eine Steuerberatungsgesellschaft per Telefax erhobenen Klage

### Kapitalanlage und Versicherung

1. Containergeschäfte: Unternehmerische Tätigkeit oder Kapitalanlagen?

### Land- und Forstwirtschaft

1. Versteuerung sofort bei Zufluss versus Verteilung auf Laufzeit

### Lohn und Gehalt

1. Risiko-Management-System: Wann liegt eine offenbare Unrichtigkeit vor?

### **Private Immobilienbesitzer**

1. Aufwendungen wegen krankheitsbedingtem Hausumbaus keine außergewöhnliche Belastungen
2. Unüberschaubare Dauer einer Sanierung: Liegt noch Einkünfteerzielungsabsicht vor?

### **Sonstige Steuern**

1. Jastrowsche Klausel in Berliner Testament und Besteuerung eines betagten Vermächtnisses
2. Wann ist ein Schenkungsteuerbescheid nichtig?

### **Steuerrecht Arbeitnehmer**

1. Elektronisches Fahrtenbuch: Wie sind nachträgliche Änderungen zu dokumentieren?

### **Steuerrecht Privatvermögen**

1. Anspruchskonkurrenz beim Kindergeld
2. Kindergeld auch bei Auslandsaufenthalt zwischen Schule und Studium?
3. Kindergeld: Wenn das Kind eine 12-monatige Rundreise macht
4. Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts: Kein Werbungskostenabzug
5. Schulgeldzahlungen an den Förderverein einer Schule abziehbar?
6. Übergang von Zusammen- zur Einzelveranlagung kann Klage unzulässig machen

### **Steuerrecht Unternehmer**

1. Nebenkosten zur Gesundheitsförderung nicht steuerfrei
2. Rechnung des Konkursverwalters: Vorsteuerabzug möglich?
3. Verbindliche Auskunft: Einheitlicher Sachverhalt rechtfertigt nicht mehrere Gebührenbescheide
4. Verkauf von Gutscheinen für Freizeiterlebnisse ist steuerbar
5. VIP-Logen: Wie sind Aufwendungen für Leerplätze zu besteuern?

### **Vereine**

1. Tod des Mieters: Kündigung muss gegenüber allen Erben erfolgen

## 1. Urlaubs- und Weihnachtsgeld: Wechsel auf monatliche Zahlung darf nicht einseitig beschlossen werden

**Arbeitgeber dürfen eine bisher jährliche Einmalzahlung wie Urlaubsgeld oder Weihnachtsgeld nicht einseitig auf anteilige monatliche Zahlungen umstellen, um den Mindestlohnanspruch zu erfüllen. Die Regelung, nach der der Schuldner die Leistung im Zweifel früher gewähren darf, greift in dem Fall nicht.**

### Hintergrund

Die Arbeitnehmerin ist seit August 2000 bei ihrem Arbeitgeber, der exklusive Haar- und Hautkosmetik produziert und vertreibt, beschäftigt. Üblicherweise erhielt sie im Juni das Urlaubsgeld ausgezahlt und mit der Novemberabrechnung das Weihnachtsgeld. Ende Dezember 2021 kündigte der Arbeitgeber an, das Urlaubs- und Weihnachtsgeld künftig vorbehaltlos und unwiderruflich in jährlich 12 gleich hohen monatlichen Raten zu zahlen und auf den gesetzlichen Mindestlohn anzurechnen.

Nach Aussage des Unternehmens handele es sich bei den genannten Sonderzahlungen um Abschlagszahlungen, die Beschäftigte jeden Monat erarbeiten, und die bisher nur zu 2 aufgeschobenen Terminen, nämlich im Juni bzw. im November eines Jahres, fällig waren und ausgezahlt wurden. Diesen Fälligkeitszeitpunkt meinte der Arbeitgeber nun vorziehen zu können. Die Berechtigung ergebe sich aus der auch im Arbeitsrecht anwendbaren Regelung des § 271 Abs. 2 BGB, wonach der Schuldner im Zweifel die Vergütung auch vorzeitig leisten kann.

Die Arbeitnehmerin war der Ansicht, dass der Arbeitgeber, indem er das Urlaubs- und Weihnachtsgeld in monatlichen Abschlägen auf das Grundgehalt anrechne, das Mindestlohngesetz aushebele. Für die Umstellung des Auszahlungsmodus hätte der Arbeitgeber ihre Zustimmung benötigt, die sie ausdrücklich verweigert habe. Vor Gericht verlangte sie ausstehendes Gehalt sowie die Feststellung, dass ihr das Weihnachts- und Urlaubsgeld auch künftig zustehe.

### Entscheidung

Das LAG gab der Klage teilweise statt. Das Gericht kam zu dem Ergebnis, dass der Arbeitgeber nicht zu vorfälligen Zahlungen von Urlaubs- und Weihnachtsgeld berechtigt war. Die neben dem Festlohn an die Arbeitnehmerin gezahlten Vergütungsbestandteile waren daher nicht auf den Mindestlohnanspruch anzurechnen.

Grundsätzlich seien alle im Synallagma stehenden Entgeltleistungen des Arbeitgebers geeignet, den Mindestlohnanspruch des Arbeitnehmers zu erfüllen. Die Erfüllungswirkung fehle dagegen bei Zahlungen, die der Arbeitgeber ohne Rücksicht auf eine tatsächliche Arbeitsleistung des Arbeitnehmers erbringe oder die auf einer besonderen gesetzlichen Zweckbestimmung beruhen.

Das monatlich ausgezahlte Urlaubs- und Weihnachtsgeld war nach diesen Grundsätzen vorliegend nicht auf den Mindestlohn anrechenbar - auch wenn man zugunsten des Arbeitgebers annehme, dass das arbeitsvertraglich vereinbarte Urlaubs- und Weihnachtsgeld zumindest auch eine (synallagmatische) Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung und somit beim Mindestlohn grundsätzlich berücksichtigungsfähig sei.

Für beide Sonderzahlungen, sowohl das Urlaubsgeld als auch das Weihnachtsgeld, lag nach Meinung des Gerichts aufgrund der langjährigen einmaligen Auszahlung jeweils vor dem Sommerurlaub oder vor Weihnachten grundsätzlich eine Zeitbestimmung i. S. d. § 271 Abs. 1 BGB vor. Der Arbeitgeber habe sich nicht

auf § 271 Abs. 2 BGB als Begründung für eine einseitige Umstellung in monatliche Abschlagszahlungen berufen können.

Die Auslegungsregel, dass der Schuldner im Zweifel früher zahlen könne, sei subsidiär und greife nicht, wenn sich aus Gesetz, Vereinbarung oder auch den Umständen etwas anderes ergebe. Für das LAG ergaben die Umstände, dass die Arbeitnehmerin ein berechtigtes Interesse daran habe, dass die Sonderzahlungen nicht vor dem vereinbarten Zeitpunkt geleistet werden, um sie somit auf den Mindestlohnanspruch anzurechnen.

## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein Arbeitslohn

**Der Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung ist kein lohnsteuerbarer Vorteil, auch wenn der Arbeitnehmer die Beteiligung an seinem Arbeitgeber zuvor verbilligt erworben hat.**

#### Hintergrund

Der Kläger war in leitender Position bei der A GmbH beschäftigt. Die Anteile an der A GmbH wurde von der Y AG gehalten, welche von einer Investorengruppe mittelbar über mehrere Tochtergesellschaften, letztlich über die S Kapitalgesellschaft mit dem Ziel erworben wurde, diese nach einer Umstrukturierung an die Börse zu bringen. Um dieses Ziel bestmöglich zu erreichen, wurde ausgesuchten Führungspersonen der A GmbH (Managern), darunter auch dem Kläger, die Möglichkeit eingeräumt, sich an dem Investment über ein sog. Managementbeteiligungsprogramm zu beteiligen. Dazu wurde den Managern im September 2006 u. a. die Beteiligung an einer sog. Manager KG ermöglicht, die ihrerseits Anteile an der S Kapitalgesellschaft erwarb.

Der Kläger beteiligte sich mit einer Einlage von 25.000 EUR an der KG und war durch diese vermittelt mit ca. 0,15% an der S Kapitalgesellschaft beteiligt. Tatsächlich konnte die Y AG nach einem Jahr erfolgreich an der Börse platziert werden. Wie zuvor vertraglich vereinbart schied die Manager KG nach dem Börsengang wieder aus der S Kapitalgesellschaft aus und erhielt dafür die ihrem Anteil entsprechenden Aktien an der Y AG. Entsprechend seiner Kommanditbeteiligung wurden sodann dem Kläger Aktien der Y-AG im Wert von über 3.000.000 EUR in sein Depot übertragen. Das Finanzamt behandelte die Differenz aus Aktienwert und Kommanditeinlage als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

#### Entscheidung

Der Erlös aus der Veräußerung der über die Manager KG gehaltenen Anteile an S stellt keinen geldwerten Vorteil bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit dar.

Zwar können auch durch Dritte gewährte Vorteile, soweit diese durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sind, zu Arbeitslohn führen. Beruht der zugewendete Vorteil auf anderen (Sonder)Rechtsbeziehungen, scheidet die Annahme von Arbeitslohn dagegen aus.

Vorliegend war zwar nicht streitig, dass dem Kläger die Beteiligung nur aufgrund seines Arbeitsverhältnisses angeboten worden ist. Ein Vorteil, der zu steuerbarem Arbeitslohn führt, ist aber nur insoweit zu bejahen, wie die Beteiligung verbilligt eingeräumt wurde (Differenz des tatsächlichen Werts der KG-Beteiligung zu den Anschaffungskosten der Beteiligung). Ob der Kläger die Beteiligung an der Manager KG verbilligt er-

langt hat, konnte im Urteilsfall aber dahinstehen, da ein dadurch bedingter Lohnzufluss im Steuerbescheid für das Vorjahr zu erfassen gewesen wäre. Dieser Bescheid war aber nicht Gegenstand des Rechtsstreits.

Die Beteiligung an der Manager KG und die dadurch vermittelte (mittelbare) Beteiligung am Arbeitgeber, ist zivilrechtlich wirksam begründet worden. Daher liegt eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige Einkunftsquelle vor. Dadurch veranlasste Erwerbseinnahmen – hier der marktübliche Veräußerungserlös durch den Tausch der (mittelbar gehaltenen) Anteile der S Kapitalgesellschaft gegen die Aktien der Y-AG – werden nicht "für" eine Beschäftigung gewährt und stellen folglich keinen Arbeitslohn dar. Erträge (z. B. in Form von Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen), die der Steuerpflichtige aus einer solchen Beteiligung erzielt, sind daher – selbst wenn die Beteiligung am Unternehmen seines Arbeitgebers besteht – nicht nach § 19 EStG, sondern allein nach den insoweit einschlägigen Tatbeständen des Einkommensteuergesetzes steuerbar.

Dies gilt selbst dann, wenn der Kläger die (Kapital-)Beteiligung zuvor verbilligt erworben haben sollte. Ist der verbilligte Erwerb durch das Arbeitsverhältnis veranlasst, führt dies – wie ausgeführt – zu einem lohnsteuerbaren Vorteil, der bei Zufluss als Arbeitslohn zu versteuern ist. Damit ist der Erwerbsvorgang steuerlich abgeschlossen. Denn Erwerb und Veräußerung einer (Kapital-) Beteiligung (am Arbeitgeber) sind zwei unterschiedliche – steuerlich voneinander getrennt und unabhängig zu betrachtende – Sachverhalte. Deshalb wirkt ein ggf. bei Erwerb der Beteiligung bestehender arbeitslohnbegründender Veranlassungszusammenhang nicht im Rahmen eines späteren Veräußerungsvorgangs fort. Nach dem Erwerb eintretende Veränderungen, aber auch (Veräußerungs-) Gewinne wie Verluste sind regelmäßig nicht (mehr) durch das Arbeitsverhältnis veranlasst, sondern durch das Sonderrechtsverhältnis "Beteiligung".

## 2. Verdeckte Gewinnausschüttung: Finanzamt in der Beweispflicht

**Die Beweislast für eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) trägt das Finanzamt. Aus hohen Barrückführungen auf einem Gesellschafter-Verrechnungskonto kann nicht gefolgert werden, dass zusätzliche Betriebseinnahmen vorliegen. Kann die Herkunft dieser Zugänge nicht geklärt werden, kann diese nur dem Gesellschafter zugerechnet werden.**

### Hintergrund

B war Gesellschafter-Geschäftsführer der XY GmbH. Aufgrund einer Anzeige, nach der B Einnahmen der XY GmbH veruntreut und dadurch Steuern hinterzogen haben soll, ermittelte die Steuerfahndungsstelle, dass sich die Aufwendungen für den privaten Lebensunterhalt des B und dessen versteuerte Einkünfte nicht deckten. Ferner hatte B in bar Verbindlichkeiten gegenüber der XY GmbH auf den dortigen Verrechnungskonten getilgt und auch erhebliche Beträge auf seine privaten Konten eingezahlt.

Das Finanzamt behandelte diese Beträge als Betriebseinnahmen der XY GmbH und als vGA an B.

Gegen die entsprechenden Bescheide legte die XY GmbH Einspruch ein. B sei schon vor seinem Aufenthalt in Deutschland ein vermögender Mann gewesen. Auch habe er von Personen in Osteuropa wiederholt private Darlehen in bar erhalten. Hierzu wurden Darlehensverträge vorgelegt. Die angeforderten Nachweise über den Geldfluss der Barzahlungen aus den Darlehen wurden jedoch nicht vorgelegt.

Das Finanzamt wies die Einsprüche als unbegründet zurück. B habe seine privaten Vermögensverhältnisse mit der betrieblichen Sphäre der XY GmbH verknüpft. Die Bareinzahlungen seien als nicht verbuchte betriebliche Einnahmen zu behandeln.

B habe keine plausiblen und nachvollziehbaren Angaben über die Herkunft der Barmittel gemacht. Da er über keine anderweitigen Einkunftsquellen verfügte, sei der Schluss gerechtfertigt, dass diese aus un versteuerten Einnahmen der XY GmbH stammen.

## **Entscheidung**

Das FG hat der Klage stattgegeben. Die Beweislast für das Vorliegen einer vGA trage das Finanzamt. Dieses habe bei der XY GmbH keine verhinderte Vermögensmehrung nachweisen können, die als vGA zu werten seien.

Die unaufgeklärten Kapitalzuführungen rechtfertigten nicht den Schluss, dass diese auf nicht versteuerten Einnahmen der XY GmbH beruhen, die für Zwecke des B verwendet wurden. Diese könnten auch auf eine eigene, bislang steuerlich nicht erfasste gewerbliche Tätigkeit des B zurückzuführen sein. Das gelte auch für die Rückführungen auf dem Verrechnungskonto bei der XY GmbH. Bei diesem handele es sich um ein Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter-Geschäftsführer, das wie ein Girokonto bei einer Bank geführt wird. Aus hohen Barrückführungen auf dem Verrechnungskonto könne nicht unbedingt gefolgert werden, dass die Kapitalgesellschaft zusätzliche Betriebseinnahmen erzielt habe.

Die fehlende Aufklärung der Herkunft von beim Gesellschafter-Geschäftsführer festgestellten ungeklärten Vermögenszuwächsen kann nach Auffassung des FG regelmäßig nur diesem persönlich zugerechnet werden.

### **3. Zur Zulässigkeit einer im Jahr 2022 durch eine Steuerberatungsgesellschaft per Tele-fax erhobenen Klage**

**Eine bezüglich der elektronischen Übermittlung noch nicht nutzungspflichtige Prozessbevollmächtigte in Gestalt einer Steuerberatungsgesellschaft mbH wird nicht dadurch nutzungspflichtig, dass ein nutzungspflichtiger gesetzlicher Vertreter gegenüber dem Gericht auftritt.**

#### **Hintergrund**

Die Prozessbevollmächtigte, eine Steuerberatungsgesellschaft mbH, "vertreten durch den Geschäftsführer Rechtsanwalt (X)", erhob nach Ergehen der Einspruchsentscheidung wegen Umsatzsteuer 2019 namens und in Vertretung der Klägerin mit Telefax vom 12.7.2022 Klage. Auf dem Briefbogen der Prozessbevollmächtigten sind neben dem Sitz der Gesellschaft und dem Registergericht samt HRB-Nummer die Geschäftsführer (X), Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht, sowie (Y), Steuerberater, angegeben. Die Klageschrift ist unterzeichnet von X und dem Zusatz "Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht".

Das FG wies die Klage als unzulässig ab, da sie entgegen §§ 52a, 52d FGO nicht innerhalb der Klagefrist als elektronisches Dokument übermittelt worden sei. Im Zeitpunkt der Klageerhebung habe eine Pflicht zur Nutzung des beA für alle natürlichen Personen, die als Rechtsanwälte zugelassen waren, bestanden. So sei auch der für die Prozessbevollmächtigte tätige Rechtsanwalt X, der die Klageschrift unterzeichnet hatte, verpflichtet gewesen, das beA zur Erhebung der Klage zu nutzen. Er unterliege als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft mbH ebenso der Nutzungspflicht wie als Rechtsanwalt in einer Einzelpraxis.

#### **Entscheidung**

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Gerichtsurteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

Das FG hat die Klage zu Unrecht als unzulässig abgewiesen. Die Klägerin hat am 12.7.2022 in zulässiger Weise per Telefax Klage erhoben.

Rechtsanwälte haben nach § 52d Satz 1 FGO u. a. vorbereitende Schriftsätze als elektronisches Dokument zu übermitteln. Dies gilt auch nach § 52d Satz 2 FGO für die nach § 62 Abs. 2 FGO vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung steht. Für Berufsausübungsgesellschaften in Gestalt einer Steuerberatungsgesellschaft mbH ist allerdings erst seit dem 1.1.2023 von der Bundessteuerberaterkammer ein sicherer Übermittlungsweg in Gestalt des besonde-

ren elektronischen Steuerberaterpostfachs, kurz beSt, eingerichtet, sodass die Prozessbevollmächtigte der Klägerin daher als Steuerberatungsgesellschaft mbH nach § 52d Satz 2 FGO grundsätzlich erst seit dem 1.1.2023 zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs und zur Übermittlung (vorbereitender und) bestimmender Schriftsätze sowie schriftlich einzureichender Anträge und Erklärungen als elektronisches Dokument verpflichtet war.

Unmaßgeblich ist, dass die Prozessbevollmächtigte der Klägerin im Streitfall durch einen gesetzlichen Vertreter handelte, der neben seiner (nichtselbstständigen) Tätigkeit als Geschäftsführer der Prozessbevollmächtigten eine Zulassung zur Rechtsanwaltschaft besitzt und in dieser Form ("X, Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht") die Klageschrift unterzeichnet hat.

Der BFH führt aus, dass zwar Rechtsanwälte, die – als natürliche Person (Einzelanwalt) – im Verzeichnis der für sie zuständigen Rechtsanwaltskammer eingetragen sind und für die von der Bundesrechtsanwaltskammer ein beA eingerichtet worden ist, nach § 52d Satz 1 FGO seit dem 1.1.2022 nutzungspflichtig sind. Vor diesem Hintergrund sind auch Steuerberater, die zugleich eine Zulassung als Rechtsanwalt besitzen (und damit ein beA unterhalten), jedenfalls dann ebenfalls nach § 52d Satz 1 FGO ab dem 1.1.2022 nutzungspflichtig, wenn sie als Prozessbevollmächtigte auftreten und ein bei Gericht eingereichtes Dokument in entsprechender Weise unterzeichnen.

Auch "gemischte" Berufsausübungsgesellschaften, bei denen neben Steuerberatern auch andere Berufsträger (Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Notare) tätig sind und die neben steuerlichen Beratungsleistungen auch Dienstleistungen anbieten, die über die Befugnisse des § 3 StBerG hinausgehen, können nach § 52d Satz 1 FGO seit dem 1.1.2022 nutzungspflichtig sein, wenn ein verantwortlicher, im Briefkopf der Berufsausübungsgesellschaft namentlich aufgeführter Berufsträger mit Mehrfachzulassung ("Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater") einen (vorbereitenden oder) bestimmenden Schriftsatz an das Gericht übermittelt; ein solches Dokument darf nach dem 31.12.2021 nur noch elektronisch bei Gericht eingereicht werden.

Etwas anderes gilt jedoch, wenn eine Steuerberatungsgesellschaft mbH, die keine Dienstleistungen anbietet, die über die Befugnisse des § 3 StBerG hinausgehen, durch ihren gesetzlichen Vertreter handelt. Eine nach § 52d Satz 2 FGO (noch) nicht nutzungspflichtige Prozessbevollmächtigte in Gestalt einer Steuerberatungsgesellschaft mbH wird nicht dadurch nutzungspflichtig, dass für sie ein gesetzlicher Vertreter handelt, der in seiner beruflichen Funktion als Rechtsanwalt nach § 52d Satz 1 FGO nutzungspflichtig wäre, wenn er als solcher selbst dem Gericht gegenüber auftreten würde. Der Umstand, dass der handelnde Gesellschafter-Geschäftsführer außerhalb seiner Tätigkeit für die Steuerberatungsgesellschaft mbH über eine Zulassung zur Anwaltschaft nach den Bestimmungen der Bundesrechtsanwaltsordnung verfügt, führt zu keinem anderen Ergebnis.

Nach diesen Grundsätzen konnte die Klägerin durch ihre Prozessbevollmächtigte als nach § 52d Satz 2 FGO bis einschließlich 31.12.2022 noch nicht zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs verpflichtete Person die Klageschrift in zulässiger Weise per Telefax übermitteln. Die berufliche Qualifikation des Rechtsanwalts X, der im Streitfall nicht als solcher selbst dem FG gegenüber aufgetreten ist, sondern als angestellter Geschäftsführer und Organ der prozessbevollmächtigten Steuerberatungsgesellschaft mbH für diese gehandelt hat, tritt hinter § 52d Satz 2 FGO zurück. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass der Geschäftsführer der Prozessbevollmächtigten den Klageschriftsatz mit "Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht" gezeichnet hat.

## 1. Containergeschäfte: Unternehmerische Tätigkeit oder Kapitalanlagen?

**Entfaltet der Investor über die Unterzeichnung von Kauf- und Verwaltungsverträgen von Containern hinaus keine weiteren Tätigkeiten, handelt es sich bei den Containergeschäften um bloße Kapitalanlagen, nicht jedoch um eine unternehmerische Tätigkeit.**

### Hintergrund

Im Streitfall schloss der Steuerpflichtige mit einer GmbH vorformulierte und standardisierte "Kauf- und Verwaltungsverträge" über Container. Der Kaufpreis war sofort fällig. Die Eigentumsübertragung auf den Steuerpflichtigen sollte 90 Tage nach Eingang des Kaufpreises erfolgen.

Die Übergabe der Container sollte dabei durch den Verwaltungsvertrag ersetzt werden. Zugleich beauftragte der Steuerpflichtige die GmbH mit der Verwaltung der Container. Er ermächtigte sie, über die Container zu verfügen und durch gleichwertige Container zu ersetzen. Die GmbH garantierte, dass bereits zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragung ein Miet- und Agenturverhältnis bestehe. Sämtliche Pflichten aus dem Miet- oder Agenturverhältnis sollten mit der Eigentumsübertragung auf den Investor übergehen. Des Weiteren garantierte die GmbH eine festgelegte Tagesmiete für die Dauer von 5 Jahren. Der Steuerpflichtige machte aus der Tätigkeit sowie aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erzielte Verluste vergeblich zunächst nach § 22 Nr. 3 EStG sowie nachfolgend als gewerbliche Einkünfte geltend.

### Entscheidung

Das FG wies die eingelegte Klage ab und entschied, dass der Steuerpflichtige nicht Container, sondern Kapital zur Nutzung überlassen und deshalb aus den streitigen Containergeschäften Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt hatte.

Die steuerliche Beurteilung der Einkünfte aus den sog. Container-Leasing-Modellen hängt davon ab, wer wirtschaftlicher Eigentümer der Container ist. Sind die Container dem Investor, also hier dem Steuerpflichtigen, steuerlich zuzurechnen, erzielt er durch die Vermietung sonstige oder – je nach den Umständen im Einzelfall – gewerbliche Einkünfte. Sind die Container dagegen dem Leasingnehmer zuzurechnen, liegt wirtschaftlich eine bloße Kapitalüberlassung des Investors vor; dieser erzielt dann Einkünfte aus Kapitalvermögen. Maßgeblich sind die zum wirtschaftlichen Eigentum beim Leasing entwickelten Grundsätze.

Dies gilt unter der Voraussetzung, dass der Investor zivilrechtlicher Eigentümer der Container ist, das wirtschaftliche Eigentum aber ggf. an die Containergesellschaft als Mieter bzw. Leasingnehmer (rück-)übertragen hat. Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige kein zivilrechtliches Eigentum an Containern erlangt. Allenfalls könnte deshalb – in umgekehrter Richtung – die Containergesellschaft dem Steuerpflichtigen wirtschaftliches Eigentum eingeräumt haben, was jedoch ebenfalls nicht der Fall war. Denn mangels Konkretisierung der vermeintlich erworbenen Container konnte der Steuerpflichtige kein zivilrechtliches und auch kein wirtschaftliches Eigentum an Seecontainern erwerben, sodass keine gewerbliche Tätigkeit vorlag.

Das FG verneinte auch die Annahme von Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG. Denn Vermieter i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG ist allenfalls derjenige, der die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, das Wirtschaftsgut anderen zur

zeitlich begrenzten Nutzung gegen Entgelt zu überlassen. Die Überlassung eines beweglichen Wirtschaftsguts zur Nutzung an einen anderen setzt eine tatsächliche Sachherrschaft des Vermieters über das Wirtschaftsgut (insbesondere (mittelbaren) Besitz) voraus, die er dem Mieter überlassen kann. Diese Voraussetzungen lagen im Streitfall jedoch nicht vor.

Auch war ein Verlust durch Ausfall der Kapitalforderung im Streitjahr noch nicht entstanden, da die bloße Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners hierfür nicht ausreichte.

## Land- und Forstwirtschaft

### 1. Versteuerung sofort bei Zufluss versus Verteilung auf Laufzeit

**Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung von mehr als 5 Jahren beruhen, können auf den Zeitraum gleichmäßig verteilt werden, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Dies setzt nicht voraus, dass die genaue Zeitdauer der Nutzungsüberlassung im Vorauszahlungszeitpunkt bereits fest vereinbart ist. Die Zeitdauer muss jedoch anhand objektiver Umstände – ggf. im Wege einer Schätzung – zumindest bestimmbar sein.**

#### Hintergrund

Der Kläger schloss mit einer GmbH am 25.9.2017 einen Nutzungsvertrag, aufgrund dessen er der GmbH landwirtschaftliche Flächen zur Nutzung für naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen und zur Generierung von sog. Ökopunkten zur Verfügung stellte. Der Nutzungsvertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen und konnte frühestens nach Ablauf von 30 Jahren ordentlich gekündigt werden. Von dem Abschluss der ordentlichen Kündigung unberührt blieb das Recht zur außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund. Ferner verpflichtete sich der Kläger, zugunsten der GmbH sowie zugunsten der zuständigen Behörde beschränkt persönliche Dienstbarkeiten zu bestellen. Schließlich verpflichtete sich die GmbH, zum Ende der Vertragslaufzeit die Löschung der zu ihren Gunsten im Grundbuch eingetragenen dinglichen Rechte zu bewilligen und zu beantragen.

Nach den im Rahmen der Veranlagungen vorgelegten Abrechnungen erhielt der Kläger von der GmbH die folgenden Beträge (netto): 2017 2.000 EUR, 2018 10.000 EUR, 2018 10.000 EUR, 2019 19.125 EUR, 2019 2.715 EUR, Summe 43.840 EUR.

Das Finanzamt ordnete diese Beträge in den jeweiligen Streitjahren den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu. Die beantragte Verteilung der Einnahmen aus dem Nutzungsvertrag auf 20 Jahre lehnte es ab.

Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg. Das FG wies die Klage ab.

#### Entscheidung

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Zutreffend habe das FG die Zahlungen der GmbH an den Kläger den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet und deren Aufteilung auf einen Zeitraum von 20 Jahren abgelehnt.

Der Kläger habe aus dem Nutzungsvertrag Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die tatsächliche Würdigung des FG, der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarungen liege in einer Nutzungsüberlassung der Grundstücke, sei nicht zu beanstanden. Das FG hat seine Würdigung auf die vertraglichen Vereinbarungen des Klägers mit der GmbH gestützt. Der hieraus gezogene Schluss, der wirtschaftliche Schwerpunkt des

zwischen der GmbH und dem Kläger geschlossenen Vertrags liege auf einer mit einer Vermietung oder Verpachtung vergleichbaren Nutzungsüberlassung des Grundstücks des Klägers, verbunden mit dem Recht der GmbH, die festgesetzten und eingebuchten Ökopunkte zu verwerten, sei möglich und weder durch Denkfehler noch durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst. Diese tatsächliche Würdigung binde den BFH.

Ebenfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise habe das FG eine Verteilung der Zahlungen der GmbH auf eine Laufzeit von 20 Jahren nach § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG abgelehnt, da ein (konkreter) Vorauszahlungszeitraum von mehr als 5 Jahren weder bestimmt noch bestimmbar sei.

Im Streitfall liege nach den Feststellungen des FG zwar ein Nutzungsüberlassungszeitraum von mehr als 5 Jahren vor, da die Möglichkeit der ordentlichen Kündigung des Vertrags für 30 Jahre ausgeschlossen worden sei. Gleichwohl fehle ein bestimmbarer Vorauszahlungszeitraum.

Bei Bezug der Einnahmen, deren Verteilung in Rede stehe, müsse feststehen, dass der Vorauszahlungszeitraum für die Nutzungsüberlassung mehr als 5 Jahre beträgt. Hierfür genüge nicht schon der Abschluss eines unbefristeten, ordentlich kündbaren Vertrags über eine Nutzungsüberlassung. Zwar verlange das Gesetz nicht, dass die genaue Zeitdauer der Nutzungsüberlassung im Vorauszahlungszeitpunkt bereits fest vereinbart sei. Erforderlich, aber auch ausreichend sei vielmehr, dass der (5 Jahre überschreitende) Vorauszahlungszeitraum anhand objektiver Umstände – und sei es auch im Wege sachgerechter Schätzung – feststellbar (bestimmbar) sei. Denn die gleichmäßige Verteilung der Vorauszahlung auf den Vorauszahlungszeitraum setze denotwendig voraus, dass dieser Zeitraum jedenfalls bestimmbar sei. Andernfalls sei eine gleichmäßige Verteilung der Einnahmen auf den Vorauszahlungszeitraum nicht möglich.

Gemessen an diesen Maßstäben und den tatsächlichen Feststellungen des FG sei der Vorauszahlungszeitraum weder bestimmt noch bestimmbar. Zwar stehe im Streitfall aufgrund des Ausschlusses der ordentlichen Kündigung für 30 Jahre ein Mindestnutzungszeitraum fest. Gleichwohl fehlten objektive Anhaltspunkte, anhand derer sich ein Ende der Nutzungsüberlassung bzw. des Vorauszahlungszeitraums – ggf. im Schätzungswege – feststellen ließe.

Dem FG sei zuzustimmen, dass allein der Umstand, eine ordentliche Kündigung (nach Ablauf von 30 Jahren) sei möglich, noch kein objektiver Beleg dafür sei, dass eine Kündigung auch erfolgen werde. Wie das FG zu Recht ausführe, bedürfe es – anders als im Fall einer Befristung – eines aktiven Handelns der Vertragspartner, dessen Eintritt unsicher sei.

Wirtschaftliche Gründe, die mit hinreichender Wahrscheinlichkeit darauf schließen ließen, dass der Vertrag nach Ablauf von 30 Jahren gekündigt würde und damit die Nutzungsüberlassung und der Vorauszahlungszeitraum endeten, seien weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.

## Lohn und Gehalt

### 1. Risiko-Management-System: Wann liegt eine offenbare Unrichtigkeit vor?

**Das Finanzamt kann dem Steuerpflichtigen untergekommene Unrichtigkeiten nicht als eigene übernehmen, wenn bei der Veranlagung nur die Hinweise des Risiko-Management-Systems (RMS) abgearbeitet werden und die fragliche Unrichtigkeit nicht Gegenstand dieser Hinweise war.**

**Hintergrund**

Der Kläger ist von Beruf Pilot und bezog von der D-GmbH inländischen und von der C ausländischen Arbeitslohn. Den ausländischen Arbeitslohn erklärte er in der 5. Betragszeile der Seite 1 der Anlage N-AUS. Der Erklärung war als Anlage u. a. ein Dokument über in Irland erzielte Einkünfte beigelegt.

Das elektronische Formular bildete bei der Einkommensteuerveranlagung für den von C bezogenen Lohn eine Summe bzw. Differenz von 0 EUR und übertrug diese in die entsprechende Kennziffer 139 der Anlage N. Einen Prüfhinweis gab das RMS bzgl. des ausländischen Arbeitslohns bei der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung nicht aus.

In der Folge fiel dem Finanzamt auf, dass der ausländische Arbeitslohn nicht im Rahmen des Progressionsvorbehalts erfasst worden war, und es berichtigte den Bescheid. Es vertrat die Auffassung, es liege ein Fehler i. S. d. § 129 Satz 1 AO vor, wenn das Finanzamt im Rahmen des RMS die Angaben des Steuerpflichtigen ungeprüft übernehme.

### **Entscheidung**

Das FG hat entschieden, dass der Bescheid nicht nach § 129 AO berichtigt werden durfte.

Das Finanzamt kann sich eine Unrichtigkeit des Steuerpflichtigen bei der Erklärungserstellung beim teilautomatischen Bescheiderlass, bei dem nur die vom RMS als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte überprüft werden, nicht zu eigen machen, soweit der Besteuerungssachverhalt, dem die Unrichtigkeit anhaftet, vom RMS nicht ausgesteuert wird. Vorliegend gab es gerade keinen Prüfhinweis auf einen möglicherweise eingreifenden Progressionsvorbehalt für den ausländischen Arbeitslohn.

Das Übersehen der irischen Lohnbescheinigung durch das Finanzamt ist auch kein offenkundiger Fehler. Aus dieser geht zwar hervor, dass es sich um dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfenden Lohn handelt, jedoch ist das Übersehen der Bescheinigung eindeutig kein Fehler des Klägers, den das Finanzamt hätte übernehmen können.

Die Bearbeiterin hat vorliegend die miteingereichte Anlage, aus der die Einnahmen aus der Republik Irland ersichtlich waren, schlicht unberücksichtigt gelassen. Nach ihrer Aussage lag das daran, dass sie nur die Prüfhinweise abgearbeitet hat, die eingereichten Anlagen aber nicht angesehen hat.

Die Nichtberücksichtigung von Anlagen, die vorliegend zur Berücksichtigung der Einnahmen von C im Rahmen des Progressionsvorbehalts gezwungen hätten, beruht insoweit auf dem schlichten Zurückziehen der Bearbeiterin auf die Prüfhinweise, die ihr das RMS in diesem Fall nicht gegeben hat. Dies ist aber kein mechanisches Versehen i. S. d. § 129 AO, sondern beruht schlicht in dem verwaltungstechnisch angeordneten durchaus oberflächlichen Prüfen von Steuererklärungen. Mit einem Vergreifen, Verschreiben oder versehentlichen Übersehen hat dies nichts zu tun.

## Private Immobilienbesitzer

### **1. Aufwendungen wegen krankheitsbedingtem Hausumbaus keine außergewöhnliche Belastungen**

**Aufwendungen wegen eines krankheitsbedingten Umbaus des Wohnhauses können unter bestimmten Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein. Umbaumaßnahmen im Hinblick auf eine erwartbare gesundheitliche Entwicklung aufgrund des Alters sind jedoch nicht zwangsläufig.**

#### **Hintergrund**

Die Kläger machten Aufwendungen für den altersgerechten Umbau ihres Einfamilienhauses i. H. v. 47.404 EUR als außergewöhnliche Belastung geltend. Der Ehemann hat einen Grad der Behinderung von 60 und das Merkzeichen G.

Weiter legten die Kläger eine ärztliche Bescheinigung vor, in der bestätigt wurde, dass bei den Klägern "aus internistischen und orthopädischen Gründen ein altersgerechter bzw. behindertengerechter Umbau der Wohnung aus medizinischer Sicht dringend anzuraten ist".

Das Finanzamt lehnte die Anerkennung ab, weil der Nachweis der Zwangsläufigkeit, z. B. ein Gutachten des Medizinischen Dienstes, nicht vorgelegt worden sei. Die Krankheit sei noch nicht so weit fortgeschritten, dass die Maßnahmen zu diesem Zeitpunkt als zwingend notwendig erschienen.

### **Entscheidung**

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen. Es vertritt die Auffassung, dass nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten zu berücksichtigen seien, die zum Zweck der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen. Als außergewöhnliche Belastungen seien auch Aufwendungen absetzbar, die geleistet werden, um den existenznotwendigen Wohnbedarf zu befriedigen oder existenznotwendige Gegenstände wieder zu beschaffen.

Nach Auffassung des FG waren im Streitfall die Umbaumaßnahmen zwar durchaus sinnvoll, aber noch nicht erforderlich, um den existenznotwendigen Wohnbedarf zu befriedigen. Ein unausweichliches Ereignis tatsächlicher Art und eine damit ausgelöste Zwangslage hierzu habe nicht bestanden. Das Argument des "vorausschauenden Handelns" im Hinblick auf eine erwartbare gesundheitliche Entwicklung widerspreche der vom Gesetz geforderten Zwangsläufigkeit.

## **2. Unüberschaubare Dauer einer Sanierung: Liegt noch Einkünfteerzielungsabsicht vor?**

**Die Einkünfteerzielungsabsicht des Eigentümers eines über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren aufgrund der Fortdauer von Renovierungsmaßnahmen leerstehenden Mehrfamilienhauses ist zu verneinen, wenn die vom Eigentümer ausschließlich in Eigenarbeit und ohne konkrete Zeitplanung durchgeführten Renovierungsarbeiten nicht auf die Absicht der zielgerichteten und effektiven Wiederherstellung der Vermietbarkeit schließen lassen.**

### **Hintergrund**

Der Steuerpflichtige ist seit 2017 Rentner, zuvor war er als Bauingenieur tätig. Im Jahr 1986 erwarb er ein Mehrfamilienhaus im Jugendstil mit Baujahr 1897 zum Alleineigentum. Zum Zeitpunkt des Erwerbs befanden sich in dem Objekt 9 Wohneinheiten. In den Neunzigerjahren wurden die Wohnungen nach und nach nicht mehr vermietet, wenn der Mieter verstarb oder auszog. Bis April 2003 war lediglich eine Wohnung von 47 qm im 2. OG vermietet; außerdem war ein Dachgeschosszimmer von 16 qm im 3. OG bis Oktober 2013 vermietet. Für die Jahre ab 2013 erklärte der Steuerpflichtige keine Mieteinnahmen mehr.

Bereits in der Einkommensteuererklärung 2003 erklärte er, an dem Objekt Bauarbeiten durchzuführen, die mindestens weitere 2 Jahre andauern würden.

In der Einkommensteuererklärung 2008 gab er an, es sei zu erwarten, dass das Mehrfamilienhaus im Jahr 2010 vollständig entkernt sei und sodann erneuert werde; mit einer Vermietung sei ab 2012 zu rechnen.

In der Einkommensteuererklärung 2010 erklärte er dann, mit dem Abschluss der Renovierung sei im Jahr 2015 zu rechnen.

In der Einkommensteuererklärung 2016 teilte der Steuerpflichtige mit, das Objekt werde zurzeit umgebaut und es sei kein nutzbarer Wohnraum vermietbar, im endgültigen Zustand sollten aber 5 Wohnungen entstehen.

Der Steuerpflichtige machte seit Erwerb im Jahr 1986 Verluste aus Vermietung und Verpachtung geltend, die das Finanzamt zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO und danach nur noch vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO anerkannte. Im Jahr 2020 hat das Finanzamt die Verluste rückwirkend nicht mehr anerkannt, weil der Steuerpflichtige nicht zielgerichtet darauf hingewirkt habe, durch die baulichen Veränderungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen und somit eine Einkunftserzielungsabsicht zu verneinen sei.

### **Entscheidung**

Nach Auffassung des FG hat das Finanzamt zu Recht die geltend gemachten Aufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (teilweise) nicht mehr zum Abzug zugelassen, da insoweit keine Einkunftserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen bestand.

Das FG führt aus, der Steuerpflichtige habe weder die zielgerichtete Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft des Objekts noch anderweitige Vermietungsbemühungen glaubhaft machen können. Es sei nicht zu erkennen, dass die durch den Steuerpflichtigen persönlich durchgeführten Renovierungen, ohne dass eine konkrete Zeitplanung erkennbar ist, zielgerichtet zur Vorbereitung einer Vermietung erfolgt sind.

Ab dem ersten Jahr des Streitzeitraums bis zur mündlichen Verhandlung, also seit einem Zeitraum von 16 Jahren, lasse sich nicht absehen, ob und ggf. wann das Objekt im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung genutzt werden wird. Vielmehr stelle die erhebliche Dauer der vom Steuerpflichtigen dargestellten Renovierungsmaßnahmen (ein 10 Jahre weit überschreitender Zeitraum) ein wesentliches Indiz gegen einen engen zeitlichen Zusammenhang mit einer späteren Vermietung dar, auch unter Berücksichtigung beschränkter finanzieller Mittel des Steuerpflichtigen.

Fallen Aufwendungen mit der im Zusammenhang beabsichtigten Vermietung einer leerstehenden Wohnung an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht.

Die Berücksichtigung von Aufwand als (vorab entstandene) Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, aus dem Objekt durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung nicht aufgegeben hat. Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit von Vermietungsbemühungen als Voraussetzungen einer (fort-) bestehenden Einkunftserzielungsabsicht trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast.

Dem Steuerpflichtigen als zukünftigen Vermieter obliegt es bei vorübergehender Unvermietbarkeit des Mietobjekts im eigenen wirtschaftlichen Interesse, aber auch zum Beleg seiner Vermietungsabsicht, das Vermietungsobjekt zügig und innerhalb eines überschaubaren Zeitraums so herzurichten, dass eine Vermietung wieder möglich erscheint.

Zwar kann ein fester Zeitrahmen in Anbetracht der Vielzahl möglicher Fallgestaltungen hierfür nicht vorgegeben werden. Andererseits kann nach Auffassung des BFH die Vermietungsabsicht durch bloßen Zeitablauf und durch Untätigkeit des Steuerpflichtigen entfallen. Betreibt der Steuerpflichtige die Herrichtung der Immobilie nur zögerlich, ohne dass hierfür steuerlich anzuerkennende Gründe vorliegen, kann es unter Berücksichtigung des Zeitablaufs gerechtfertigt sein, auf das Fehlen der Vermietungsabsicht zu schließen oder Zweifel hinsichtlich der Vermietungsabsicht als endgültig anzusehen.

Das ist jedenfalls dann nicht zu beanstanden, wenn die behauptete beabsichtigte Vermietung über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren nicht realisiert wird.

### 1. Jastrowsche Klausel in Berliner Testament und Besteuerung eines betagten Vermächtnisses

**Setzen Ehegatten sich gegenseitig als Alleinerben ein und gewähren denjenigen Kindern ein betagtes Vermächtnis, die beim Tod des Erstversterbenden ihren Pflichtteil nicht fordern (Jastrowsche Klausel), kann der überlebende Ehegatte als Erbe des Erstversterbenden die Vermächtnisverbindlichkeit nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehen, da das Vermächtnis noch nicht fällig ist.**

#### Hintergrund

Die Eltern der Klägerin errichteten zunächst ein sog. Berliner Testament. Mit diesem setzten sich die Eltern gegenseitig zu Alleinerben ein, wobei der überlebende Ehegatte über den Nachlass und sein eigenes Vermögen frei verfügen konnte. Als Erben des überlebenden Ehegatten setzten die Eheleute die Klägerin und 3 ihrer Schwestern ein. Ein Bruder und eine weitere Schwester wurden enterbt.

Überdies enthielt das Testament eine sog. Jastrowsche Klausel. Diese regelte, dass für den Fall, dass eines der Kinder nach dem Tod des zuerst sterbenden Elternteils den Pflichtteil verlangt, dieses Kind auch vom Nachlass des zuletzt sterbenden Elternteils nur den Pflichtteil erhalten soll. Diejenigen Erben, die den Pflichtteil beim Tod des Erstverstorbenen nicht fordern, sollten bei Tod des länger lebenden Ehegatten aus dem Nachlass des Erstverstorbenen ein erst beim Tod des länger lebenden Ehegatten fälliges Vermächtnis in Höhe des Pflichtteils erhalten.

Die enterbten Geschwister der Klägerin machten nach dem Tod des erstverstorbenen Vaters ihren Pflichtteil geltend. Die Klägerin erwarb daher beim Tod des Vaters ein entsprechendes Vermächtnis, das mit dem Tod der Mutter fällig wurde.

Nachdem auch die Mutter verstorben war, setzte das Finanzamt gegenüber der Klägerin Erbschaftsteuer für den Erwerb nach der Mutter fest. Das Vermächtnis rechnete es weder dem Erwerb hinzu noch wurde es als Nachlassverbindlichkeit in Abzug gebracht. Die Klägerin war hingegen der Auffassung, das Vermächtnis sei bei ihr doppelt hinzugerechnet worden und deshalb als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück.

#### Entscheidung

Der BFH schloss sich der Auffassung des Finanzgerichts an und verneinte, dass im Streitfall das Vermächtnis bei der Klägerin doppelt besteuert worden sei.

Der Wert des Vermächtnisses wurde zunächst einmal besteuert, nämlich nach dem Tod des Vaters bei der Mutter als dessen Alleinerbin. Da das Vermächtnis zwar damals bereits entstanden war, aber erst bei dem Tod der Mutter fällig wurde, ging der Nachlass des Vaters ungeschmälert, d. h. einschließlich des Vermögens, aus dem das Vermächtnis zu erfüllen war, auf die Mutter über. Die Mutter konnte die Vermächtnisverbindlichkeit bei ihrem Erbe nicht in Abzug bringen, weil sie mangels Fälligkeit diese Schuld nicht zu begleichen hatte.

Erbschaftsteuerrechtlich werden nach § 6 Abs. 4 ErbStG Vermächtnisse, die beim Tod des Beschwerten fällig sind, über eine Gleichstellung mit den Nacherbschaften im Wesentlichen so behandelt wie Vermächtnisse, die beim Tod des Beschwerten anfallen. Danach hat die Klägerin das Vermächtnis, das aufgrund der Jastrowschen Klausel mit dem Tod des zuerst verstorbenen Vaters angefallen ist, welches aber erst bei der zuletzt verstorbenen Mutter fällig geworden ist, aufgrund der Fiktion des § 6 Abs. 4, Abs. 2 Satz 1 ErbStG gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 ErbStG als von der Mutter stammend zu versteuern.

Als Schlusserbin unterlag bei ihr außerdem der Nachlass nach der Mutter der Erbschaftsteuer. Dort konnte sie die dann die fällig gewordene Vermächtnisverbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen. Das Vermächtnis unterlag bei der Klägerin daher nur einmal der Besteuerung.

In dem angefochtenen Bescheid erfolgte keine 2-fache "Hinzurechnung" und dadurch bedingte doppelte Besteuerung des betagten Vermächtnisses. Das Finanzamt hatte im Urteilsfall bei der Klägerin weder das betagte Vermächtnis gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 ErbStG der Besteuerung unterworfen noch die Vermächtnisverbindlichkeiten als Nachlassverbindlichkeit i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Abzug gebracht. Da sich beide Positionen im Ergebnis ausgleichen, erfolgte keine doppelte Besteuerung bei der Klägerin. Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid war daher rechtmäßig und verletzte die Klägerin nicht in ihren Rechten.

## 2. Wann ist ein Schenkungsteuerbescheid nichtig?

**Ein Schenkungsteuerbescheid ist nichtig, wenn ihm auch nach verständiger Auslegung nicht mit hinreichender Sicherheit die Höhe der festgesetzten Schenkungsteuer entnommen werden kann.**

### Hintergrund

Der Vater des Klägers war zu 15 % als geschäftsführender und zur alleinigen Vertretung berechtigter Gesellschafter an verschiedenen Personen- und Kapitalgesellschaften (eine KG, 2 GmbHs, eine GbR) beteiligt. Mit notariell beurkundetem Vertrag schenkte er dem Kläger eine Beteiligung von 6,5 % an diesen 4 Gesellschaften. Der Kläger war zum damaligen Zeitpunkt als Minderjähriger durch einen Ergänzungspfleger vertreten. Der Vater behielt sich das lebenslange Nießbrauchrecht vor. In dessen Rahmen erteilte der beschenkte Kläger dem Vater als Nießbrauchberechtigtem die nur aus wichtigem Grund widerrufliche Vollmacht, für ihn das Stimmrecht bei Gesellschafterversammlungen auszuüben, solange der Nießbrauch für den Vater bestand. Der Vater übernahm im Vertrag eine etwaig anfallende Schenkungsteuer.

Mit Bescheid vom 9.10.2009 setzte das Finanzamt erklärungsgemäß Schenkungsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Dabei gewährte das Finanzamt die Vergünstigungen des § 13a ErbStG a. F. sowohl für die KG-Beteiligung als auch für die GmbH-Beteiligungen. Der Bescheid erging "für Herrn [Vater] als Träger der Schenkungsteuer für Herrn [Kläger]". Gegen diesen Bescheid wurde kein Einspruch eingelegt. Der Vater zahlte die fällige Steuer fristgerecht.

Mit Bescheid vom 26.10.2010 setzte das Finanzamt erneut Schenkungsteuer fest. Dabei gewährte es die Vergünstigungen des § 13a ErbStG a. F. nur noch für die GmbH-Beteiligungen. Hinsichtlich der Übertragung der KG-Beteiligung sei die Begünstigung nicht zu gewähren, da der Kläger nicht Mitunternehmer geworden sei. Der Bescheid erging "für Herrn [Vater] als gesetzlicher Vertreter von Herrn [Kläger]". Im einleitenden Text heißt es wörtlich: "Der Bescheid ändert den Bescheid vom 9.10.2009 gemäß § 164 Abs. 2 AO." In der Abrechnung, auf die der Bescheid auch Bezug nahm, erging eine Zahlungsaufforderung über 3.333.507 EUR (abzurechnen sind 10.031.640 EUR, bereits getilgt 6.698.133 EUR). Der Vater zahlte erneut den fälligen Betrag.

Der Bescheid wurde mit Einspruch angefochten.

Im Verlauf des Einspruchsverfahrens ergingen am 16.12.2013 und am 3.2.2014 weitere Änderungsbescheide. Mit Schreiben vom 21.1.2016 teilte das Finanzamt mit, es beabsichtige eine Verböserung insoweit, als auch die Verschonung für die GmbH-Beteiligungen nicht mehr gewährt werden solle (Beteiligung nur zu 15 %, statt der geforderten 25 %). Mit Einspruchsentscheidung vom 5.1.2017 über "den Einspruch vom 23.11.2010 des [Vaters]" gewährte das Finanzamt die Verschonung auch für die GmbH-Beteiligungen nicht mehr und setzte die Steuer entsprechend herauf.

Das FG wies die Klage, mit welcher der Kläger die Aufhebung sämtlicher Bescheide und der Einspruchsentscheidung begehrte, ab.

Mit Gerichtsbescheid vom 23.11.2022 hob der BFH alle gegenüber dem Kläger erlassenen Bescheide auf. Die 3 Änderungsbescheide könnten nicht in einen Erstbescheid gegenüber dem Kläger umgedeutet werden, weil diese Bescheide auch als Erstbescheide rechtswidrig gewesen wären. Beim ersten Bescheid habe das Finanzamt sein Ermessen bezüglich der Inanspruchnahme mehrerer Gesamtschuldner nicht ausgeübt. Bei den übrigen Bescheiden habe es nicht berücksichtigt, dass ein Teil der Steuerschuld bereits getilgt worden sei und daher nicht hätte festgesetzt werden dürfen.

Das Finanzamt hat mündliche Verhandlung beantragt, am 10.5.2023 alle Bescheide nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufgehoben und am selben Tag gegenüber dem Kläger einen neuen Bescheid erlassen. Im Tenor des neuen Schenkungsteuerbescheids vom 10.5.2023 wurde die gesamte Steuer i. H. v. 15.800.340 EUR gegen den Kläger festgesetzt.

Unter der Überschrift "Steuerfestsetzung" erfolgte eine nähere Erläuterung der Festsetzung. Dabei wurde u. a. die durch den Vater (Schenker) bereits geleistete Zahlung (6.698.133 EUR) abgezogen und eine "festgesetzte Steuer" i. H. v. 6.829.463,31 EUR aufgeführt. Danach erfolgte ein Ausgleich durch Verrechnung i. H. v. 6.829.463,31 EUR, sodass die Aufstellung mit "Noch zu zahlen" i. H. v. 0 EUR endete.

### **Entscheidung**

Der BFH hat entschieden, dass das Urteil des FG bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben war, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert habe. An die Stelle der angefochtenen und im Laufe des Verfahrens aufgehobenen Bescheide sei der Bescheid vom 10.5.2023 getreten. Dieser Bescheid sei nach § 121 Satz 1 i. V. m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden.

Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedürfe es allerdings nicht, da sich aufgrund des neuen Schenkungsteuerbescheids an den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten im Übrigen nichts geändert habe.

Ein Verwaltungsakt leide an schweren und offenkundigen Mängeln und sei deshalb nichtig, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt sei, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden könne, was von wem verlangt werde. Für die Frage, ob ein Steuerbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt sei, komme es grundsätzlich auf die Überschrift und den verfügenden Teil (Tenor) des Bescheids an. Die Begründung des Bescheids könne zwar bei der Auslegung des Tenors herangezogen werden. Widerspreche die Begründung jedoch dem verfügenden Teil des Bescheids, könne der Bescheid jedenfalls aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit nicht aufrechterhalten werden.

Hiervon ausgehend sei der Schenkungsteuerbescheid vom 10.5.2023 nichtig, da aus diesem für den Kläger nicht eindeutig hervorgehe, in welcher Höhe die Schenkungsteuer gegen ihn festgesetzt worden sei. Der Tenor des Schenkungsteuerbescheids stehe im Widerspruch zu dessen Begründung. Es werde ausdrücklich zunächst Schenkungsteuer i. H. v. 15.800.340 EUR gegen den Kläger im Tenor festgesetzt und sodann in der Begründung unter der Überschrift "Steuerfestsetzung" ein niedrigerer Betrag als "festgesetzte Steuer" i. H. v. 6.829.463,31 EUR ausgewiesen. Das sei widersprüchlich und führe dazu, dass die festgesetzte Steuer, die eines der Kernelemente eines Steuerbescheids ausmache, für den Kläger als Adressaten des Steuerbescheids nicht hinreichend bestimmbar sei.

Der Bescheid lasse auch nicht erkennen, dass die festgesetzte Steuerschuld durch die Zahlung des Vaters materiell erloschen sei.

Erwerber und Schenker seien Gesamtschuldner, denn sie schuldeten nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis. Die Erfüllung der Steuerschuld durch einen Gesamtschuldner wirke auch für die übrigen Schuldner. Entrichte der Schenker die ihm gegenüber festgesetzte Schenkungsteuer in vollem Umfang, so erlösche diese auch mit Wirkung gegenüber dem Beschenkten und könne daher diesem gegenüber nicht mehr festgesetzt werden.

Zwar sei in der Begründung des Schenkungsteuerbescheids die durch den Vater (Schenker) bereits geleistete Zahlung abgezogen und eine niedrigere als die im Tenor festgesetzte Steuer als festgesetzt ausgewiesen worden. Durch diese Darstellung werde aber nicht hinreichend deutlich, dass die Entrichtung der Schenkungsteuer durch den Vater (Schenker) zum Erlöschen der gegen den Kläger festzusetzenden Steuerschuld geführt habe. Dem Bescheid lasse sich danach auch nach verständiger Auslegung nicht mit hinreichender Sicherheit entnehmen, in welcher Höhe die Steuerschuld gegen den Kläger festgesetzt worden. Er leide daher an einem schwerwiegenden Fehler i. S. d. § 125 Abs. 1 AO und sei aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit aufzuheben.

## Steuerrecht Arbeitnehmer

### 1. Elektronisches Fahrtenbuch: Wie sind nachträgliche Änderungen zu dokumentieren?

**Ein elektronisches Fahrtenbuch erfüllt nicht die Anforderungen an den ordnungsgemäßen Nachweis des tatsächlichen Umfangs der Privatnutzung eines betrieblichen Kfz, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nicht in der Datei selbst, sondern in externen Protokolldateien dokumentiert werden.**

#### Hintergrund

Die Klägerin hat ihrem Arbeitnehmer einen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen. Der Arbeitnehmer führte ein elektronisches Fahrtenbuch mit der Software "Fahrtenbuch Express". Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung bei der Klägerin wurde festgestellt, dass die Eintragungen in dem elektronischen Fahrtenbuch nicht zeitnah erfolgt seien, sondern eine Aktualisierung im 3 bis 6-Wochenrhythmus erfolgt sei. Das Finanzamt hat das Fahrtenbuch nicht als ordnungsgemäß anerkannt und den geldwerten Vorteil unter Anwendung der 1 %-Regelung ermittelt. Nach erfolglosem Einspruch hat die Klägerin Klage erhoben.

#### Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen. Der gesetzlich nicht weiter bestimmte Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG sei durch die Rechtsprechung dahingehend präzisiert, dass nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen.

Die dem Gericht vorgelegten Fahrtenbücher erfüllten nach Auffassung des FG diese Voraussetzungen nicht, da die von der Rechtsprechung geforderte äußere geschlossene Form fehle und die Fahrtenbücher nicht zeitnah geführt worden seien. Im Streitfall sei zudem zu beachten, dass die Änderungsprotokolle bzw. "sonstige interne Protokolldateien" trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden sind. Damit lasse sich in keiner Weise feststellen, wann die Eintragungen der einzelnen Monate "festgeschrieben" wurden und welche Änderungen zuvor vorgenommen wurden.

Für das FG war auch kein einen Vertrauenstatbestand begründendes Verhalten des Finanzamts erkennbar. Der diesbezügliche Vortrag der Klägerin beschränkte sich letztlich auf die Behauptung, dass unter Verwendung des gleichen Programms geführte Fahrtenbücher bei früheren Außenprüfungen nicht beanstandet worden seien. Eine bloße Nichtbeanstandung löse jedoch keinen Vertrauensschutz aus.

## 1. Anspruchskonkurrenz beim Kindergeld

**Sind zu Beginn eines Monats nur Kindergeldberechtigte vorhanden, die das Kind nicht in ihren Haushalt aufgenommen haben, bleiben diese gegenüber einem im Laufe des Monats hinzutretenden weiteren Anspruchsberechtigten auch dann vorrangig kindergeldberechtigt, wenn der hinzugetretene Kindergeldberechtigte das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Der durch die Haushaltsaufnahme bewirkte Vorrang kann erst ab dem Folgemonat berücksichtigt werden.**

### Hintergrund

Der Kläger und sein Lebenspartner sind die Pflegeeltern des am 26.11.2020 geborenen A. Ebenso wie bereits zuvor B nahmen der Kläger und sein Lebenspartner laut einer vom Jugendamt ausgestellten "Bescheinigung über die Aufnahme eines Pflegekindes" am 7.12.2020 auch A in ihren Haushalt auf. Am 9.12.2020 erteilte das Jugendamt dem Kläger und seinem Lebenspartner eine "Vollmacht als Ergänzung zu § 1688 BGB".

Mit Antrag vom 20.1.2021 beantragte der Kläger Kindergeld für A. In der "Erklärung für ein Pflegekind" gab er an, dass A sich seit dem 7.12.2020 auf unbestimmte Zeit in seinem Haushalt aufhalte, er das Kind ganztägig und durchgehend an allen Wochentagen versorge und die leiblichen Eltern es nicht besuchten.

Mit Bescheid vom 26.1.2021 setzte die Familienkasse das Kindergeld für A ab Januar 2021 fest. Mit weiterem Bescheid vom 8.2.2021 lehnte sie sowohl die Festsetzung des Kindergelds für November und Dezember 2020 als auch den Antrag auf den Kinderbonus mit der Begründung ab, dass A erst am 7.12.2020 in den Haushalt des Klägers aufgenommen worden sei und Änderungen der familiären Verhältnisse erst ab dem Folgemonat zu einem Anspruchsvorrang führten. Wegen des kindergeldrechtlichen Monatsprinzips erhalte derjenige Elternteil für den gesamten Monat ungeteilt das Kindergeld, der zu Beginn des Monats den vorrangigen Anspruch innegehabt habe.

Am 16.2.2021 beantragte der Kläger rückwirkend ab dem Tag der Geburt Kindergeld für A nebst dem Kinderbonus für das Jahr 2020, zugleich legte er Einspruch gegen den Ablehnungsbescheid vom 8.2.2021 ein. Bereits bei der Geburt habe seitens des Jugendamts die Inobhutnahme und Aufnahme im Haushalt des Klägers festgestanden.

Das Jugendamt führte in einem Schreiben vom 24.3.2021 aus, A erhalte seit 7.12.2020 Hilfe zur Erziehung und habe seinen Aufenthalt in der Pflegestelle beim Kläger und seinem Lebenspartner. Es bestehe eine Amtspflegschaft, A sei seit seiner Geburt vom Jugendamt in Obhut genommen worden.

Mit Einspruchsentscheidung vom 2.11.2021 wies die Familienkasse den Einspruch hinsichtlich des Kindergelds für die Monate November und Dezember 2020 und des Kinderbonus als unbegründet zurück.

Das FG ging im angefochtenen Urteil von einem Pflegekindschaftsverhältnis i. S. d. § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG erst ab dem 7.12.2020 aus. Die den Monat November 2020 betreffende Klage wies es ab, im Hinblick auf das Kindergeld für den Monat Dezember 2020 und den Kinderbonus 2020 gab es der Klage statt.

### Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass die Revision der Familienkasse sowohl hinsichtlich des Kindergelds für den Monat Dezember 2020 als auch hinsichtlich des Kinderbonus für das Jahr 2020 begründet ist.

Der Kläger habe aufgrund der vorrangigen Anspruchsberechtigung der leiblichen Eltern für den Monat Dezember 2020 keinen Kindergeldanspruch für A. Das FG sei zwar zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger seit dem Monat Dezember 2020 insoweit anspruchsberechtigt gewesen sei, als A ab dem 7.12.2020 alle begrifflichen Merkmale eines Pflegekindes erfüllt habe. Die Konkurrenz zwischen dem Kindergeldanspruch des Klägers und jenem der leiblichen Mutter bzw. des leiblichen Vaters hat das FG jedoch zu Unrecht zugunsten des Klägers aufgelöst. Die vorrangige Kindergeldberechtigung des Klägers folge insbesondere nicht aus § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG und daraus, dass A im Dezember 2020 zwar in den Haushalt des Klägers, nicht aber in den Haushalt seiner Mutter oder seines Vaters aufgenommen gewesen sei.

Für das im Streit stehende Kindergeld für A habe im Dezember 2020 eine Anspruchsberechtigung mehrerer Personen. Zum einen habe A als Kind seiner Eltern und zum anderen ab dem 7.12.2020 als Pflegekind des Klägers und seines Lebenspartners berücksichtigt werden können. Die Berechtigung der leiblichen Eltern habe schon ab der Geburt des A bestanden und damit auch am Beginn des Monats Dezember 2020, wohingegen die der Pflegeeltern respektive des Klägers erst am 7.12.2020 hinzugekommen sei.

Weil für einen Monat nur einem Berechtigten das volle Kindergeld gezahlt werde, komme es im Streitfall darauf an, welcher Anspruch in Anbetracht des Zusammentreffens der verschiedenartigen Ansprüche im Dezember 2020 vorrangig sei. Primär in den Blick zu nehmen seien hier die Verhältnisse am Monatsanfang. Erfüllt eine Person am Monatsersten alle Voraussetzungen des Kindergeldanspruchs, hat sie diesen für den gesamten Monat, wenn nicht ein anderer Berechtigter ebenfalls am Monatsersten bereits alle Anspruchsvoraussetzungen erfülle und vorrangig sei.

Mangels Kindergeldberechtigung für mindestens einen Monat des Jahres 2020 habe der Kläger keinen Anspruch auf den akzessorischen Kinderbonus für dieses Jahr.

Grundsätzlich werde für jedes Kind, für das für den Monat September 2020 ein Anspruch auf Kindergeld bestehe, für den Monat September 2020 ein Einmalbetrag von 200 EUR und für den Monat Oktober 2020 ein Einmalbetrag von 100 EUR gezahlt. Ein Anspruch in Höhe der Einmalbeträge von insgesamt 300 EUR für das Kalenderjahr 2020 bestehe auch für ein Kind, für das zwar nicht für den Monat September 2020, jedoch für mindestens einen anderen Kalendermonat im Kalenderjahr 2020 ein Anspruch auf Kindergeld bestehe.

Diese Voraussetzungen erfülle der Kläger insoweit nicht, als er weder für den November 2020 noch für den Dezember 2020 einen Anspruch auf Kindergeld für den am 26.11.2020 geborenen A habe.

## **2. Kindergeld auch bei Auslandsaufenthalt zwischen Schule und Studium?**

**Zeiten, die ein Kind zur Vorbereitung eines Studiums im Ausland verbringt, sind bei der Berechnung der ausbildungsfreien Zeiten nicht zu berücksichtigen, wenn das Kind sie nicht überwiegend in Deutschland verbracht hat und daher kein inländischer Wohnsitz anzunehmen ist.**

### **Hintergrund**

Die Beteiligten streiten über die Gewährung von Kindergeld für die Monate August bis November 2019. Die Tochter des Klägers absolvierte in der Zeit vom 1.9.2018 bis zum 30.6.2019 ein freiwilliges soziales Jahr im Ausland. In der Zeit vom 6.7.2019 bis zum 21.8.2019 hielt sie sich in Deutschland im elterlichen Haus auf. Am 21.8.2019 kehrte sie ins Ausland zurück und begann dort am 24.10.2019 ihr Studium.

Die Familienkasse lehnte die Festsetzung des Kindergeldes ab, da die Tochter keinen Wohnsitz in Deutschland habe. Mit seiner Klage trägt der Kläger vor, dass in der Tatsache, dass die Tochter bereits 2 Monate vor Studienbeginn ins Ausland zurückgereist sei, keine Aufgabe des Wohnsitzes im Inland zu sehen sei.

## **Entscheidung**

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen, da die Tochter des Klägers im streitigen Zeitraum keinen Wohnsitz im Inland hatte und daher die Voraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld nicht erfüllt waren. Nach Auffassung des FG befand sich die Tochter von dem Zeitpunkt an, an dem die Entscheidung zum Studium gefallen war, nur noch für einen Zeitraum in Deutschland, der nicht ausreicht, um einen konkreten Rückschluss auf das Beibehalten der Wohnung zu ziehen.

Die Tochter hat gerade nicht überwiegend ihre ausbildungsfreie Zeit in Deutschland verbracht, sondern ist bereits nach 6 Wochen ins Ausland zurückgekehrt. Zu diesem Zeitpunkt dauerte es bis zum Studienbeginn noch mehr als 2 Monate. Darüber hinaus spreche die Tatsache, dass sich die Tochter mit ihrem Freund eine gemeinsame Wohnung im Ausland gesucht habe, dafür, dass sich der Lebensmittelpunkt ins Ausland verlagert habe und die inländische Wohnung aufgegeben worden sei. Dies wird auch insoweit deutlich, als die gemeinsame Wohnung mit dem Freund für die Tochter von besonderer Bedeutung war, da sie zu einem ähnlichen Mietzins auch ein Wohnheimzimmer hätte anmieten können.

## **3. Kindergeld: Wenn das Kind eine 12-monatige Rundreise macht**

**Ein Anspruch auf Kindergeld besteht grundsätzlich nur für Kinder, die im Inland oder in einem EU- bzw. EWR-Mitgliedsstaat einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innehaben.**

### **Hintergrund**

Die mit dem Kläger verheiratete Mutter der in den Jahren 2015 und 2019 geborenen Kinder unternahm im Streitzeitraum von Ende Oktober 2021 bis Ende November 2022 mit diesen gemeinsame Auslandsreisen innerhalb der EU und ausschließlich in Mitgliedsstaaten der EU. Hierüber wurde die Familienkasse informiert. Nach Aktenlage kehrten die Ehefrau des Klägers und die beiden Söhne zwischendurch immer wieder nach Deutschland zurück.

Im November 2021 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzungen für die beiden Söhne für den Streitzeitraum auf und begründete dies ausschließlich damit, dass die Kinder nicht im Haushalt des Klägers leben würden.

Dieser legte gegen den Aufhebungsbescheid Einspruch ein und trug zur Begründung vor, dass in keinem weiteren Land Kindergeld beantragt bzw. bezogen worden sei. Die Kinder seien lediglich begrenzt zu Ausbildungszwecken unterwegs gewesen, hätten sich innerhalb der EU aufgehalten und würden steuerlich über ihn, der in Deutschland gemeldet und steuerpflichtig sei, laufen.

### **Entscheidung**

Das FG hat der Klage stattgegeben und entschieden, dass dem Kläger im Streitzeitraum Kindergeld zusteht. Die Frage, ob eine natürliche Person im Inland einen Wohnsitz hat, beurteile sich nach § 8 AO. Danach komme es darauf an, ob die betreffende Person im Inland eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen ließen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Die Begründung eines Wohnsitzes erfolge durch tatsächliches Handeln, der bloße Wille des Steuerpflichtigen sei dagegen nicht entscheidend. Ausschlaggebend sei der objektive Zustand.

Das Innehaben einer Wohnung schließt nicht aus, dass die Wohnung vorübergehend nicht benutzt werde. Periodische Auslandsaufenthalte stellten das Innehaben eines Wohnsitzes auch dann nicht in Frage, wenn sie sich über einen Zeitraum von etlichen Jahren erstreckten.

Minderjährige Kinder teilten grundsätzlich den Wohnsitz ihrer Eltern, weil sie über ihre Haushaltszugehörigkeit eine abgeleitete Nutzungsmöglichkeit besäßen und damit zugleich die elterliche Wohnung innehätten. Dies sei jedoch nicht zwingend der Fall. Die Entscheidung, ob Kinder, die sich zeitweise außerhalb des bisher im Inland begründeten elterlichen Haushalts im Ausland aufhielten, ihren inländischen Wohnsitz beibehalten oder aber zunächst aufgeben hätten und erst bei der späteren Rückkehr einen Wohnsitz im

Inland wieder neu begründeten, hänge nicht allein von der Dauer des Auslandsaufenthalts, sondern von einer Vielzahl von Faktoren ab. So seien neben der voraussichtlichen Dauer der auswärtigen Unterbringung insbesondere auch das Alter des Kindes und der Zweck des Auslandsaufenthalts ausschlaggebend. Eine konkrete zeitliche Grenze im Sinne eines "Maximalaufenthalts" könne daher generell und abstrakt nicht festgelegt werden.

Vorliegend sei der Kläger in Deutschland verblieben und habe die (Familien-)Wohnung weiter bewohnt und genutzt. Sowohl die Ehefrau des Klägers als auch die beiden minderjährigen Kinder hätten durch die Rundreise durch Europa den Wohnsitz nicht aufgegeben. Vielmehr sei lediglich eine vorübergehende räumliche Trennung vom Wohnort erfolgt. Es sei von Anfang an nur eine Rundreise durch europäische Länder geplant gewesen, die spätestens enden sollte, wenn die Schulpflicht des älteren Sohnes begründet werde. Diese von vornherein befristete Abwesenheit stehe der Beibehaltung des Wohnsitzes nicht entgegen, auch wenn eine Rückkehr zum Wohnsitz innerhalb dieser 12 Monate wegen einer größeren Entfernung oder aus Kostengründen nicht beabsichtigt und tatsächlich nicht erfolgt sein sollte.

#### **4. Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts: Kein Werbungskostenabzug**

**Prozesskosten zur Erlangung eines höheren nachehelichen Unterhalts sind nicht als Werbungskosten abziehbar. Das gilt auch, wenn der Unterhaltsempfänger die Unterhaltszahlungen im Rahmen des sog. Realsplittings versteuern muss.**

##### **Hintergrund**

Mit Beschluss des Amtsgerichts von September 2014 wurde die Ehe der Klägerin geschieden, der Versorgungsausgleich vorgenommen und ihr früherer Ehemann (B) verpflichtet, ab Rechtskraft der Scheidung nachehelichen Unterhalt i. H. v. 582,50 EUR monatlich zu zahlen. Das von der Klägerin geführte Beschwerdeverfahren wurde im März 2015 vor dem OLG durch einen Vergleich beendet, in welchem sich B zur Zahlung eines höheren nachehelichen Unterhalts von 900 EUR monatlich verpflichtete. Die Verfahrenskosten wurden in beiden Verfahren jeweils gegeneinander aufgehoben. Die Klägerin entrichtete Gerichts- und Anwaltskosten im Jahre 2015.

Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2015 erfasste das Finanzamt die von der Klägerin erklärten Einnahmen aus Unterhaltsleistungen (10.800 EUR) abzüglich des Werbungskosten-Pauschbetrags (102 EUR) mit 10.698 EUR als sonstige Einkünfte; die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten, im Streitjahr von der Klägerin getragenen Anwalts- und Gerichtskosten i. H. v. 7.082 EUR ließ es außer Ansatz.

Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage auf steuerliche Berücksichtigung der auf den nachehelichen Unterhalt entfallenden anteiligen Prozesskosten i. H. v. 4.983 EUR gab das FG im Wesentlichen – mit Ausnahme des rechnerisch bereits erfassten Werbungskosten-Pauschbetrags (102 EUR) – statt. Die Aufwendungen seien als Werbungskosten bei den steuerpflichtigen Einnahmen der Klägerin aus den Unterhaltszahlungen ihres geschiedenen Ehemanns i. S. v. § 22 Nr. 1a EStG zu berücksichtigen.

Mit seiner Revision rügt das Finanzamt die Verletzung des § 9 Abs. 1 EStG.

##### **Entscheidung**

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das FG hat rechtsfehlerhaft entschieden, dass die anteiligen Prozesskosten der Klägerin betreffend nachehelichen Unterhalt als Werbungskosten bei ihren sonstigen Einkünften zu berücksichtigen sind. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen zu der Frage getroffen, ob die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung der streitigen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen vorliegen.

Aufwendungen i. S. v. § 9 Abs. 1 EStG können schon zu einem Zeitpunkt anfallen, in dem mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen noch nicht erzielt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung vorab entstandener Werbungskosten ist, dass ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird.

Auch bei den Einkünften aus § 22 Nr. 1a EStG können Werbungskosten entstehen, jedoch aus systemimmanenten Gründen nur in begrenztem Rahmen. Prozesskosten betreffend nachehelichen Unterhalt können grundsätzlich nicht als (vorweggenommene) Werbungskosten bei den Unterhaltseinkünften i. S. d. § 22 Nr. 1a EStG abgezogen werden. Im Ausgangspunkt fehlerfrei hat das FG zwar erkannt, dass bei wertender Beurteilung das auslösende Moment für die Verausgabung der in Rede stehenden Prozesskosten durch die Klägerin die Erhaltung sowie die Erlangung nachehelichen Unterhalts von ihrem geschiedenen Ehemann gewesen ist.

Das FG hat allerdings der rechtsgestaltenden Bedeutung des (zustimmungsgebundenen) Antrags des Unterhaltsgebers auf Sonderausgabenabzug eine zu weitreichende Wirkung für die Vergangenheit beigemessen. Antrag und Zustimmung überführen die Unterhaltsleistungen in den steuerrechtlich relevanten Bereich und bestimmen den Zeitpunkt, an dem die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit von Aufwendungen des Unterhaltsempfängers als Werbungskosten beginnt.

Der (zustimmungsgebundene) Antrag des Unterhaltsgebers auf Sonderausgabenabzug, der den Rechtscharakter der Unterhaltsleistungen ändert, stellt die zeitliche Grenze dar, von der an abzugsfähige Erwerbsaufwendungen überhaupt entstehen können. Zuvor verursachte Aufwendungen des Unterhaltsempfängers können keine Werbungskosten begründen, da sie zu der Einkünfteebene noch nicht in einem objektiven Veranlassungszusammenhang stehen. Solange der Geber den Antrag nicht gestellt hat, ist der Lebenssachverhalt "Unterhalt" privater Natur.

Das Vorbringen der Klägerin, durch die seit dem Veranlagungszeitraum 2013 geübte steuerliche Praxis, dass die Unterhaltsleistungen des B – seinerzeit als Trennungsunterhalt – mit ihrer Zustimmung im Wege des Realsplittings berücksichtigt worden seien, hätten die streitigen Prozesskosten die bereits begründete Einkünfteebene betroffen und der Erhaltung weiterer Unterhaltseinkünfte gedient, rechtfertigt keine andere Einschätzung. Auf die bisherige Praxis der Unterhaltsbeteiligten kommt es nicht an. Während die einmal erteilte Zustimmung des Unterhaltsempfängers über mehrere Jahre hinweg fortgelten kann, kann der Antrag des Gebers jeweils nur für ein Kalenderjahr gestellt und nicht zurückgenommen werden. Das bedeutet, dass der Geber unabhängig von der Behandlung der Sache in der Vergangenheit jedes Jahr neu über die Antragstellung entscheiden kann und ein Rückschluss von einer bisherigen tatsächlichen Übung nicht möglich ist. Es ist deshalb aus Rechtsgründen unerheblich, ob B bereits in den Vorjahren solche Anträge gestellt hatte.

## 5. Schulgeldzahlungen an den Förderverein einer Schule abziehbar?

**Zahlungen an einen Förderverein, der die Gelder an einen Schulträger zur Finanzierung einer Schule weiterleitet, die von den eigenen Kindern besucht wird, können Schulgelder i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG darstellen.**

### Hintergrund

Die beiden Kinder der zusammen veranlagten Kläger besuchten eine staatlich anerkannte Ersatzschule in freier Trägerschaft einer Stiftung. Im Streitjahr zahlten die Kläger insgesamt 1.000 EUR an den als gemeinnützig anerkannten Förderverein der Schule. Ausweislich dessen Satzung förderte der Verein die Lehrtätigkeit und das Schulleben. In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Kläger die Zahlungen als Schulgelder geltend. Das Finanzamt lehnte den Abzug als Sonderausgaben ab, da die Zahlungen ausweislich der Satzung des Fördervereins nicht für den reinen Schulbesuch geleistet worden seien. Die Zahlungen seien auch nicht als Spende zu qualifizieren.

## Entscheidung

Das FG hat der Klage stattgegeben. Bei Entgelten i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG handele es sich um die Kosten für den normalen Schulbetrieb, soweit diese Kosten an einer staatlichen Schule von der öffentlichen Hand getragen würden. Sämtliche Leistungen der Eltern, die bei wirtschaftlicher Betrachtung als Gegenleistung für den Schulbesuch des Kindes erbracht würden, seien umfasst. Dies gelte auch für Leistungen an einen Förderverein, der diese zur Deckung der Betriebskosten an den Schulträger weiterleite. Die Zahlungen der Kläger seien zur Finanzierung des Schulträgeranteils geleistet worden.

Die Kläger und die anderen Eltern hätten sicher sein können, dass mit ihren Geldern allein der normale Schulbetrieb finanziert worden sei, da der von der Stiftung weitergeleitete Betrag noch nicht einmal ausgereicht habe, um den Schulträgeranteil (87.000 EUR) vollständig abzudecken. Dass die Satzung des Fördervereins keine Regelung enthalte, wonach die Mittel ausschließlich für den normalen Schulbetrieb hätten verwendet werden können, und auch Zwecke vorsehe, bei deren Verfolgung keine reine Finanzierung des normalen Schulbetriebs mehr vorliegen würde, sei unschädlich. Es fehle bereits an einer gesetzlichen Grundlage dafür, dass es sich bei über einen Förderverein an einen Schulträger weitergeleiteten Elternbeiträgen nur dann um Schulgeldzahlungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG handeln könne, wenn sich der Satzungszweck des Fördervereins auf die Weiterleitung von Elternbeiträgen beschränke.

## 6. Übergang von Zusammen- zur Einzelveranlagung kann Klage unzulässig machen

**Wird ein Zusammenveranlagungsbescheid während des Klageverfahrens aufgehoben und werden stattdessen Einzelveranlagungsbescheide erlassen, dann werden diese nicht zum Gegenstand des Klageverfahrens.**

### Hintergrund

Die Kläger, ein Ehepaar, wählten zunächst im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 (Streitjahr) die Zusammenveranlagung. Zwischen ihnen und dem Finanzamt entstand insbesondere Streit über die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns des Klägers, den dieser aus seiner Tätigkeit in Frankreich bezogen hatte. Der Kläger ging abkommensrechtlich von einer Ansässigkeit in Frankreich aufgrund seines dort liegenden Mittelpunkts der Lebensinteressen und einem daraus resultierenden Besteuerungsrechts Frankreichs aus.

Das Finanzamt folgte dem nicht. Es unterwarf die fraglichen Einkünfte der deutschen Besteuerung und rechnete die gezahlte französische Steuer an. Der gegen den Zusammenveranlagungsbescheid gerichtete Einspruch der Kläger blieb erfolglos, weshalb beide Ehegatten Klage erhoben.

Die Kläger begründeten ihre Klage gegen den Zusammenveranlagungsbescheid und beantragten "vorbehaltlich einer Erweiterung des Klageantrags", den Zusammenveranlagungsbescheid dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer unter Freistellung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit des Ehemannes nach § 32b Abs. 1 EStG niedriger festgesetzt wird.

Im Termin zur mündlichen Verhandlung vor dem FG stellten die Kläger den davon abweichenden Antrag, "den Einkommensteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Kläger nach § 26 Abs. 2 EStG einzeln zur Einkommensteuer zu veranlagern sowie gemäß § 26a Abs. 2 EStG den Abzug der Sonderausgaben, der außergewöhnlichen Belastungen und der Steuerermäßigung nach § 35a EStG jeweils zur Hälfte zu berücksichtigen und beim Kläger die Einkommensteuer unter Freistellung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 32b Abs. 1 und § 34 EStG und unter Anwendung der tariflichen Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 6 EStG niedriger festzusetzen".

Entsprechend dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag der Kläger hob das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 auf. Gleichzeitig erklärte es den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt. Einzelveranlagungsbescheide für die Kläger erließ das Finanzamt ebenfalls.

Die Kläger teilten mit, dass sie den Rechtsstreit nicht in der Hauptsache für erledigt erklären würden. Der Rechtsstreit sei entgegen der Auffassung des Finanzamts durch den Erlass der Einzelveranlagungsbescheide nicht beendet worden. Vielmehr ersetzen die Einzelveranlagungsbescheide den Zusammenveranlagungsbescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung. Die Einzelveranlagungsbescheide seien keine Änderungsbescheide, sondern den ursprünglichen Zusammenveranlagungsbescheid ersetzende Bescheide.

Das FG wies die Klage ab. Es ging hierbei davon aus, dass die Einzelveranlagungsbescheide nicht i. S. d. § 68 FGO zum Verfahrensgegenstand geworden waren und die Kläger mit der Aufhebung des Zusammenveranlagungsbescheids klaglos gestellt worden sind.

### **Entscheidung**

Die Revision ist unbegründet. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Einzelveranlagungsbescheide nicht gem. § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden sind. Da sich der Rechtsstreit durch die vom Finanzamt vorgenommene Aufhebung des angefochtenen Zusammenveranlagungsbescheids erledigt hatte, hat das FG die Klage zutreffend als unzulässig abgewiesen.

Die Begriffe "geändert" und "ersetzt" werden in § 68 FGO nicht definiert. Nach ständiger Rechtsprechung sind diese mit Rücksicht auf den Zweck des § 68 FGO, der verhindern will, dass der Kläger gegen seinen Willen aus dem Klageverfahren gedrängt wird, weit auszulegen. Die Vorschrift verlangt keine inhaltliche Einwirkung des ersetzenden oder ändernden Bescheids auf den ursprünglichen Bescheid. Ausreichend ist es, wenn beide Bescheide "dieselbe Steuersache", d. h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand, betreffen. Beide Verwaltungsakte müssen lediglich einen (zumindest partiell) identischen Regelungsbereich haben, damit es zum Austausch des Verfahrensgegenstands kommt.

Die Anwendung des § 68 Satz 1 FGO ist ausgeschlossen, wenn, wie im Streitfall, der von beiden Eheleuten als einfache Streitgenossen angefochtene Zusammenveranlagungsbescheid während des Klageverfahrens aufgehoben wird, weil die Eheleute von ihrem Veranlagungswahlrecht nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG (erneut) Gebrauch gemacht und die Einzelveranlagung gewählt haben und das FA dementsprechend Einzelveranlagungsbescheide erlassen hat.

Ein Fall der "Änderung" i. S. d. § 68 FGO liegt unstreitig nicht vor. Denn mit der Wahl der Einzelveranlagung wird nicht ein zuvor ergangener Zusammenveranlagungsbescheid geändert. Vielmehr ist dieser aufzuheben und es sind neue (Einzel-)Veranlagungsverfahren durchzuführen. Grund dafür ist die Wesensverschiedenheit der verschiedenen Veranlagungsarten.

Diese Wesensverschiedenheit steht aber auch der Annahme entgegen, dass in der Konstellation des Streitfalls von einer "Ersetzung" i. S. d. § 68 FGO auszugehen ist. Denn "Wesensverschiedenes" lässt sich ersichtlich nicht als "dieselbe Steuersache" qualifizieren.

Maßgeblich für die Beurteilung, ob es sich um "dieselbe Steuersache" handelt, ist nicht der Erlass der Einzelveranlagungsbescheide, sondern die (neue) Wahlrechtsausübung durch die Ehegatten. Bereits die zulässige Wahl der Einzelveranlagung führt zur Begründetheit des gegen den Zusammenveranlagungsbescheid gerichteten Anfechtungsbegehrens. Der Antrag auf Änderung der Veranlagungsart ist nicht als Anfechtung der Steuerfestsetzung zu verstehen, sondern als ein auf Durchführung einer erneuten Veranlagung in einer bestimmten Veranlagungsart gerichtetes Verpflichtungsbegehren. Die Änderung der Veranlagung erschöpft sich auch nicht in der Änderung eines bereits ergangenen Bescheids. Vielmehr führt sie zu einem neuen Veranlagungsverfahren.

Das diesem Verpflichtungsbegehren zugrunde liegende Veranlagungswahlrecht betrifft eine die gesamte Veranlagung betreffende Ordnung (Verbindung oder Trennung) der steuerlichen Verhältnisse zweier Personen. Dabei führt die Wahl der Zusammenveranlagung zur vollen Berücksichtigung des Transfers steuerlicher Leistungsfähigkeit im Rahmen der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft der Ehegatten, die Wahl der Einzelveranlagung dagegen nur zu einer Teilberücksichtigung dieses Transfers.

Darin zeigt sich, dass es sich bei der Anfechtung des Zusammenveranlagungsbescheids und der dort im Streit stehenden materiellen Besteuerungsgrundlagen im Vergleich zu dem durch die (erneut) ausgeübte Wahl der Veranlagungsart ausgelösten neuen Veranlagungsverfahren, in dem es um die Grundordnung der steuerlichen Verhältnisse zweier Personen geht, nicht um "dieselbe Steuersache" handelt.

Wie die Vorinstanz richtig entschieden hat, ist § 68 FGO im Streitfall allerdings im Hinblick auf den Bescheid, mit dem der Zusammenveranlagungsbescheid aufgehoben wurde, anzuwenden. Denn hierbei handelt es sich um einen ersetzenden Bescheid i. S. d. § 68 FGO. Zusammenveranlagungsbescheid und Aufhebung dieses Bescheids sind nicht wesensverschieden, sondern zeichnen sich durch eine vollständige Identität des Regelungsgegenstands (positive bzw. negative Entscheidung über die Voraussetzungen einer Zusammenveranlagung) und der Beteiligten aus.

## Steuerrecht Unternehmer

### 1. Nebenkosten zur Gesundheitsförderung nicht steuerfrei

**Nicht in die Steuerfreiheit für Gesundheitsförderungsleistungen nach § 3 Nr. 34 EStG einzubeziehen sind im Zusammenhang mit der Leistung anfallende Nebenkosten wie z. B. eine unentgeltliche Gestellung von Unterkunft und Verpflegung.**

#### Hintergrund

Die Arbeitgeberin (Klägerin) ermöglichte ihren Arbeitnehmern in den Kalenderjahren 2011 bis 2014 (Streitzeitraum) die Teilnahme an sog. Gesundheitstagen.

Die Veranstaltungen erstreckten sich über ein Wochenende.

Die Unterbringung der Teilnehmer erfolgte während der Gesundheitstage in einem Feriencenter in einem Hotel.

Das Veranstaltungsangebot bestand z. B. aus der Einführung in Nordic Walking, Rückenschule, progressiver Muskelentspannung und/oder aus Ernährungskursen.

Der von der Klägerin für die Seminarteilnahme nebst Unterkunft und Verpflegung kalkulierte Preis betrug je Teilnehmer 285 EUR (2011 und 2012) bzw. 280 EUR (2013 und 2014). Die teilnehmenden Arbeitnehmer hatten lediglich einen Eigenanteil i. H. v. 99 EUR zu zahlen. Die darüberhinausgehenden Kosten trug die Klägerin. Die Krankenkassen ordneten den von den Arbeitnehmern gezahlten Eigenanteil als Aufwendungen i. S. d. § 20 SGB V ein und erstatteten (auf Antrag) Beträge zwischen 75 EUR und 99 EUR.

Die Klägerin behandelte die Vorteile aus der vergünstigten Teilnahme an den Gesundheitstagen insgesamt als steuerfreien Arbeitslohn gem. § 3 Nr. 34 EStG.

Dem folgte das Finanzamt nicht. Die von der Klägerin übernommenen Neben- oder Zusatzleistungen, wie die Kosten der Verpflegung und Unterkunft, seien nicht von § 3 Nr. 34 EStG umfasst. Für die auf diese geldwerten Vorteile entfallende nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer nahm das Finanzamt die Klägerin durch Nachforderungsbescheid in Anspruch.

Die Klage vor dem FG hatte Erfolg. Nach Auffassung des FG gehörten die Nebenleistungen untrennbar zur Gesundheitsförderungsmaßnahme dazu und seien somit auch nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei. Die Nebenkosten teilten das Schicksal der Hauptmaßnahme. Auch sei dem EStG in der bis zum 31.12.2018 geltenden

Fassung keine Einschränkung auf die sozialversicherungsrechtlichen Leistungen nach dem Leitfaden Prävention zu entnehmen.

### **Entscheidung**

Der BFH hob die Vorentscheidung auf und wies die Sache an das FG zurück. Der BFH entschied, dass die geldwerten Vorteile aus der unentgeltlichen oder vergünstigten Gewährung von Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen nicht gem. § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei seien.

Zunächst betont der BFH, dass die mit der Teilnahme an den Gesundheitstagen übernommenen Nebenleistungen (Unterkunft, Verpflegung) keine Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse seien.

Auch seien die hier zur Diskussion stehenden Nebenleistungen nicht nach § 3 Nr. 34 EStG a. F. steuerfrei. Die Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen zählten hierzu nicht, da sie weder den allgemeinen Gesundheitszustand der Mitarbeiter verbesserten noch die Gesundheit förderten.

Dies wird nach Auffassung des BFH zudem dadurch bestätigt, dass die übrigen Kosten in § 23 Abs. 2 Satz 2 SGBV genannt werden, auf die § 3 Nr. 34 EStG a. F. keinen Bezug nimmt.

Auch sei der Gesundheitstag keine einheitliche Maßnahme. Vielmehr habe die Prüfung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 34 EStG a. F. für den jeweils gewährten Vorteil zu erfolgen.

## **2. Rechnung des Konkursverwalters: Vorsteuerabzug möglich?**

**Hat der Gemeinschuldner seine unternehmerische Tätigkeit bereits vor der Eröffnung des Konkursverfahrens eingestellt, ist über den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Konkursverwalters nach der früheren unternehmerischen Tätigkeit des Gemeinschuldners zu entscheiden.**

### **Hintergrund**

Der Kläger ist Konkursverwalter über das Vermögen der K-KG, die u. a. im Hoch- und Tiefbau sowie in der Immobilienverwaltung tätig war. Nachdem die K-KG im Juli 1997 einen Antrag auf Eröffnung eines gerichtlichen Vergleichsverfahrens zur Abwendung des Konkurses gestellt hatte, wurde im März 1998 das Vergleichsverfahren eröffnet und der Kläger zum Vergleichsverwalter bestellt. Bereits bei Stellung des Vergleichsantrags beschäftigte die K-KG keine Mitarbeiter mehr. Da der bestätigte Vergleich im Rahmen der Fortsetzung des Vergleichsverfahrens nicht erfüllt werden konnte, stellte das Vergleichsgericht im April 2001 das Vergleichsverfahren ein, eröffnete das Anschlusskonkursverfahren und bestellte den Kläger zum Konkursverwalter. Bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens erbrachte die K-KG ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze. In seinem Schlussbericht erläuterte der Kläger die Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse der K-KG und die dabei erfolgten Vermietungen. Im Juli 2014 stellte der Kläger seine Leistungen im Konkursverfahren in Rechnung und wies darin Umsatzsteuer aus. Mit der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2014 (Streitjahr) machte er als Konkursverwalter der K-KG allein den Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung mit einem Überschuss zu seinen Gunsten geltend.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, der Vorsteuerabzug könne nach § 15 Abs. 4 UStG nur anteilig gewährt werden, da die Leistung des Klägers nach Eröffnung des Konkursverfahrens teilweise für steuerfreie Ausgangsumsätze der K-KG, wie z. B. Vermietungen, verwendet worden sei. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung zurück.

Das FG gab der Klage statt.

## **Entscheidung**

Der BFH entscheidet, dass das FG zu Recht den Vorsteuerabzug aus der Rechnung über die Leistung des Konkursverwalters bejaht hat.

Im Insolvenzverfahren eines Schuldners, der seine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit bereits vor der Insolvenzeröffnung eingestellt hat, ist über den Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Insolvenzverwalters auf der Grundlage der früheren Unternehmenstätigkeit zu entscheiden. Der Insolvenzverwalter erbringt eine einheitliche Leistung, die mittels Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse des Schuldners der Befriedigung der Insolvenzgläubiger als Hauptziel des Insolvenzverfahrens dient. Der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht daher zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger, die auf die frühere Umsatztätigkeit zurückzuführen sind, so dass es auf die einzelnen Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters nicht ankommt. Ob dies auch dann gilt, wenn eine Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter vorliegt, hat der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung offengelassen.

Auf dieser Grundlage hat das FG den Vorsteuerabzug für die Leistung des Konkursverwalters zutreffend bejaht. Hat der Gemeinschuldner – wie hier – seine unternehmerische Tätigkeit bereits vor der Eröffnung des Konkursverfahrens eingestellt, ist über den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Konkursverwalters nach der früheren unternehmerischen Tätigkeit des Gemeinschuldners zu entscheiden.

Ebenso wie ein Insolvenzverwalter erbrachte der Kläger als Konkursverwalter eine einheitliche Leistung. Die Leistung des Klägers als Konkursverwalter war aufgrund seiner Bestellung eine nicht auf einzelne Aufgabenbereiche beschränkbare Leistung, die in der Inbesitznahme, Verwaltung und Verwertung des gesamten zur Konkursmasse gehörigen Vermögens zur gemeinschaftlichen Befriedigung aller persönlichen Gläubiger bestand. Zudem erhielt der Kläger als Konkursverwalter eine Vergütung für eine insgesamt ausgeübte Tätigkeit. Dass einzelne Tätigkeiten des Konkursverwalters zu besonderen Zu- und Abschlägen führen konnten, begründet nicht das Vorliegen mehrerer selbständig erbrachter Leistungen.

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug für die vom Konkursverwalter erbrachte Leistung kann im Streitfall nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in voller Höhe in Anspruch genommen werden, ohne dass dem § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG entgegensteht. Entgegen der Auffassung des Finanzamts sind für den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Verwalters die nach Verfahrenseröffnung ausgeführten - steuerfreien - Verwertungsumsätze nicht zu berücksichtigen. Die von dem Konkursverwalter erbrachte Leistung steht somit mit der Gesamtheit der Ausgangsumsätze der K-KG, die diese vor der Eröffnung des Konkursverfahrens gegenüber den Konkursgläubigern ausgeführt hatte, in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang. Da die K-KG insoweit nach den Feststellungen des FG nur steuerpflichtige Ausgangsleistungen erbracht hatte, waren die Forderungen der Konkursgläubiger ausschließlich auf diese zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze zurückzuführen.

## **3. Verbindliche Auskunft: Einheitlicher Sachverhalt rechtfertigt nicht mehrere Gebührenbescheide**

**Stellen Konzerneinheiten im Rahmen einer geplanten gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung einen Antrag auf verbindliche Auskunft, liegt ein einziger und damit einheitlicher Sachverhalt vor, sodass nur eine Gebühr erhoben werden darf.**

## Hintergrund

Die E-GmbH und die F-GmbH sowie Frau G – die Kläger – beantragten beim Finanzamt eine verbindliche Auskunft zu einer geplanten Umstrukturierung einer Unternehmensgruppe. Aus erbschaft- und schenkungssteuerlichen Gründen sollten die Beteiligungsverhältnisse in 3 Schritten verändert werden.

Nach Erteilung der verbindlichen Auskunft erließ das Finanzamt insgesamt 3 Gebührenbescheide unter Ansatz der jeweiligen Höchstgebühr von 109.736 EUR, da die Streitwerte jeweils 30 Mio. EUR überstiegen. Das Finanzamt ging davon aus, dass sich die Anträge auf 3 abgrenzbare Sachverhalte bezogen hätten. Ein einheitliches Ziel aller 3 aufeinanderfolgenden Anteilstausche, das nur eine Gebühr hätte entstehen lassen, sei weder aus dem Antrag noch durch Auslegung bestimmbar.

Erst im Einspruchsverfahren sei mitgeteilt worden, dass das Ziel der Umstrukturierung die Bündelung von Anteilen in einer Gesellschaft gewesen sei. Gegen einen einheitlichen Sachverhalt spreche auch, dass Gegenstand der verbindlichen Auskunft nicht die Zurechnung der Anteile auf eine natürliche Person, sondern die Auswirkung der Anteilstausche auf der Ebene der jeweiligen Gesellschafter gewesen sei.

## Entscheidung

Das FG hat den Klägern Recht gegeben und entschieden, dass die verbindliche Auskunft des Finanzamts zu einem einheitlichen und einzigen Sachverhalt und nicht zu 3 abgrenzbaren, selbstständigen Sachverhalten erteilt worden sei. Der Erlass von insgesamt 3 Gebührenbescheiden lasse sich unter dem Gesichtspunkt einer Mehrheit von Sachverhalten deshalb nicht rechtfertigen.

Die Zahl der Anträge hänge zum einen von der Zahl der zum Gegenstand der Auskunft gemachten "Sachverhalte" ab, wobei diese sich auf mehrere Steuerarten auswirken könnten. Zum anderen hänge die Zahl der Anträge ggf. auch von der Zahl der antragstellenden Steuerpflichtigen ab.

Vorliegend habe sich die verbindliche Auskunft auf einen einheitlichen Sachverhalt bezogen. Daher sei nur ein Gebührenbescheid zu erlassen gewesen. Die Kläger hätten in ihrem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft von Beginn an deutlich gemacht, dass sie gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen planten, die aus einer anfänglichen Struktur über mehrere Teilschritte in eine Zielstruktur münden sollten. Die im Auskunftsantrag geschilderten geplanten Maßnahmen (Vorhaben) wiesen einen hinreichenden sachlichen und zeitlichen Zusammenhang auf, um von einem einheitlichen (einzigen) Sachverhalt im gebührenrechtlichen Sinne auszugehen.

Im Streitfall hätten zwar mehrere Antragsteller die Erteilung der verbindlichen Auskunft beantragt, dies führe aber nicht zu mehreren Gebühren, denn nach § 89 Abs. 3 Satz 2 AO sei nur eine Gebühr zu erheben, wenn eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt werde. Eine derartige einheitliche Antragstellung mehrerer Antragsteller sei hier gegeben.

## 4. Verkauf von Gutscheinen für Freizeiterlebnisse ist steuerbar

**Erbringt der Unternehmer mit dem Verkauf von Erlebnisz Gutscheinen Vermittlungsleistungen gegenüber dem jeweiligen Veranstalter, erhöht sich das Entgelt für seine Vermittlungsleistung nachträglich, wenn der Gutschein verfällt.**

### Hintergrund

Der Kläger betrieb in den Streitjahren ein Internetportal, auf dem er verschiedene Freizeiterlebnisse präsentierte und umfangreich bewarb. Die jeweiligen Erlebnisse wurden nicht vom Kläger selbst, sondern von Veranstaltern durchgeführt.

Der Kläger wies in seinen von ihm in den Streitjahren verwendeten AGB darauf hin, dass die Organisation und Durchführung der Erlebnisse allein dem jeweiligen Veranstalter obliege. Wenn die Leistungen später in Anspruch genommen wurden, leitete der Kläger den für den jeweiligen Erlebnisz Gutschein gezahlten Preis

abzüglich einer vereinbarten Vermittlungsprovision von i. d. R. um die 30 % an den jeweiligen Erlebnisveranstalter weiter.

Wurden die Gutscheine nicht (sprich nie) eingelöst, hatte der Kläger keine Vermittlungsprovision weiterzuleiten und konnte damit dauerhaft über den gesamten Verkaufspreis verfügen.

Gestritten wurde nun insbesondere darüber, ob sich das Entgelt für seine Vermittlungsleistung bei Ablauf der Einlösefrist des Erlebnisgutscheins (Verfall) nachträglich erhöht.

Daneben war fraglich, ob aufgrund von nichtsteuerbaren Umsätzen des Klägers Vorsteuerkürzungen vorzunehmen sind. Die nichtsteuerbaren Umsätze ergaben sich aus dem Umstand, dass der Kläger neben den reinen Erlebnisgutscheinen auch sog. Wertgutscheine (über einen Geldbetrag) veräußerte, die für "irgendeine" Leistung genutzt werden konnten. Diese Wertgutscheine müssen im Zeitpunkt des Verkaufs noch nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden. Folglich ergaben sich bei deren Verfall endgültig nichtsteuerbare Umsätze.

### **Entscheidung**

Der Kläger hat mit dem Verkauf der Gutscheine jeweils Vermittlungsleistungen an die einzelnen Veranstalter erbracht. Allerdings hat er im Zeitpunkt des Gutscheinverkaufs in solchen Fällen noch keinen steuerbaren Umsatz ausgeführt, in denen ein Gutschein über einen bestimmten Geldbetrag verkauft wurde, der für verschiedene Erlebnisse bei unterschiedlichen Veranstaltern eingesetzt werden konnte.

Sowohl bei Verkauf eines Erlebnisgutscheins als auch bei Einlösung eines Wertgutscheins bemisst sich das Entgelt für die Vermittlungsleistung nach dem Teil des aus dem Verkauf des Gutscheins erhaltenen Preises, den der Unternehmer nach Vereinbarungen mit dem jeweiligen Veranstalter auch bei Einlösung des Gutscheins nicht an diesen weiterleiten muss.

Soweit der Unternehmer den von dem Gutscheinerwerber an ihn gezahlten Betrag bei Ablauf der Einlösefrist des Erlebnisgutscheins behalten darf, erhöht sich das Entgelt des Unternehmers für seine Vermittlungsleistung nachträglich i. S. d. § 17 Abs. 1 UStG im Zeitpunkt des Verfalls des Erlebnisgutscheins; dies gilt allerdings nicht bei Verfall eines Wertgutscheins.

Der Kläger ist insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wie er Leistungen anderer Unternehmer für seine nicht besteuerten Ausgangsumsätze verwendet. Dies gilt auch für die nichtsteuerbaren Umsätze des Klägers aus dem Verkauf von später verfallenen Wertgutscheinen für Freizeiterlebnisse, die bei Dritten in Anspruch genommen werden können. Der nicht abziehbare Teil der Vorsteuer ist in analoger Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG ("Vorsteueraufteilung") zu ermitteln.

## **5. VIP-Logen: Wie sind Aufwendungen für Leerplätze zu besteuern?**

**Aufwendungen für Leerplätze und die die Geschäftspartner begleitenden Mitarbeiter des Einladenden in VIP-Logen sind nicht nach § 37b EStG zu pauschalieren.**

### **Hintergrund**

Die Klägerin mietete in den Streitjahren 2012 bis 2014 eine VIP-Loge ("Suite") mit 12 Sitzplätzen an.

Der "Suite-Nutzungsvertrag" über die VIP-Loge umfasste keine Bewirtungsleistungen.

Werbe- und Sponsoring-Maßnahmen waren der Klägerin nur innerhalb der VIP-Loge gestattet.

Das vereinbarte Werbepaket beinhaltete Logo- und Schriftzugdarstellungen im Suitenumlauf, auf einem Board sowie Einträge im Branchenbuch der Veranstaltungsstätte.

Die VIP-Loge wurde bei Veranstaltungen dergestalt genutzt, dass Geschäftspartner der Klägerin zu dem entsprechenden Event eingeladen wurden.

Außerdem nahmen Mitarbeiter bzw. Mitglieder der Geschäftsleitung der Klägerin an den jeweiligen Veranstaltungen teil. Die Klägerin hatte diesbezüglich interne Anweisungen über das Verhalten als sog. Gastgeber erteilt. Der verantwortliche Mitarbeiter hatte danach u. a. darauf zu achten, dass Flyer im Schrank auslagern, ausreichend T-Shirts der Klägerin vorhanden waren und das Firmenvideo lief. Auch führte der Mitarbeiter den Gästeempfang sowie die Essensbestellungen durch.

An den mehr als 300 Veranstaltungen nahmen knapp 3.000 Geschäftspartner und mehr als 1.000 Arbeitnehmer teil. Es blieben bei über 300 Veranstaltungen verteilt rund 1.300 Plätze frei; bei einzelnen Veranstaltungen blieb die Loge neben deren Plätzen ungenutzt. Die Klägerin wies die Nutzungsbelegung im Einzelnen nach.

Die VIP-Logenaufwendungen von rund 130.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer teilte die Klägerin in Kosten für die Werbung und Geschenke im Schätzungswege unter entsprechender Anwendung der Aufteilungsgrundsätze des BMF-Schreibens v. 22.8.2005 auf. Nach diesem Schreiben entfallen die Aufwendungen zu 40 % auf Werbung, 30 % auf Bewirtungskosten und zu 30 % auf Geschenkeaufwendungen. Da die hier zur Diskussion stehende VIP-Loge keine Bewirtungskosten umfasste, verteilte die Klägerin die Bruttokosten entsprechend prozentual auf die Werbung (57 %) und auf die Geschenkeaufwendungen (43 %).

Der Geschenkeaufwand wurde um 8,33 % (einer von 12 Plätzen) gekürzt, da die Klägerin der Auffassung war, dass der als Gastgeber teilnehmende Arbeitnehmer aus rein betrieblichen Gründen vor Ort gewesen sei. Der verbleibende Betrag wurde nach Maßgabe von § 37b Abs. 1 EStG pauschaliert.

Dieser Kostenaufteilung folgte das Finanzamt nicht. Das Finanzamt schätze die Kosten für die Werbung mit 25 % und die für Geschenke mit 75 %. Der Geschenkeaufwand wurde pauschaliert. Einen Abschlag für die dienstverpflichteten Mitarbeiter akzeptierte das Finanzamt nicht.

Die Klage hatte teilweise Erfolg. Die Arbeitnehmer haben laut FG zumindest teilweise im überwiegenden Eigeninteresse der Arbeitgeberin teilgenommen. Sie seien dort oftmals im überwiegenden betrieblichen Interesse als Gästebegleitung tätig geworden, was durch die Übernahme diverser Aufgaben und auch der Erfassung als Arbeitszeit deutlich würde. Der halbe Platzwert wurde als nicht steuerbare Leistung angesehen. Ein höherer Abschlag kam nicht in Frage, weil bei den Veranstaltungen z. T. mehr Mitarbeiter als Kunden teilnahmen. Der Abschlag entfiel gänzlich, falls kein Kunde teilnahm. Außerdem verwarf das FG die Aufteilung 75 % (Geschenkeaufwand) und 25 % (Werbeaufwand).

### **Entscheidung**

Der BFH sah die vom Finanzamt eingelegte Revision als unbegründet an und wies diese zurück.

Die Pauschalierung nach § 37b EStG setzt zunächst steuerbare Einnahmen beim Empfänger voraus. Dies gelte sowohl für Zuwendungen an Geschäftsfreunde als auch an eigene Mitarbeiter. Erweise sich eine Zuwendung an Mitarbeiter als Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse, bedürfe es insoweit keiner Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG. So verhalte es sich bezüglich der als Gastgeber gegenüber den Geschäftsfreunden auftretenden Arbeitnehmern. Das FG Berlin-Brandenburg pauschalierte im Schätzungswege 50 % des Aufwands und unterwarf auch diesen der Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG. Der BFH betonte, dass nach der Aktenlage der volle Aufwand nicht dem Anwendungsbereich von § 37b Abs. 2 EStG zu unterwerfen sei. Da die Arbeitgeberin hiergegen aber keine Revision eingelegt habe, ergehe hierzu keine Entscheidung.

Bei einzelnen Veranstaltungen waren im Entscheidungsfall die Logenplätze nicht belegt. Bei einzelnen Veranstaltungen besuchte niemand die VIP-Loge. Für den BFH folgt daraus, dass niemandem ein Vorteil zugewandt werde. Die Pauschalierung nach § 37b EStG habe insoweit zu unterbleiben. Die von den Gesamtkosten auf Leerplätze bzw. auf nicht besuchte Veranstaltungen entfallenden Aufwendungen erhöhten die Vorteilswerte der tatsächlichen Logenbesucher nicht.

Bemessungsgrundlage sind alle Aufwendungen, die auf die pauschalierbaren Aufwendungen entfallen. Im Entscheidungsfall waren die Gesamtkosten im Schätzungswege aufzuteilen, weil der Pauschalierung nach

§ 37b Abs. 1 EStG nur die Geschenkekosten, nicht aber die Werbekosten unterliegen. Die Schätzungshöhe in einen Anteil "Werbung" (57 %) und "Geschenke" (43 % Ticketkosten) hat der BFH nicht beanstandet.

## Vereine

### 1. Tod des Mieters: Kündigung muss gegenüber allen Erben erfolgen

**Eine Kündigung des Mietverhältnisses nach dem Tod des Mieters muss gegenüber sämtlichen Erben erklärt werden. Die Kündigung nur gegenüber den in der Mietwohnung wohnenden Erben reicht nicht.**

#### Hintergrund

Der Vermieter hatte unmittelbar nach dem Tod des Mieters dem in der Wohnung lebenden Erben des Verstorbenen das Mietverhältnis gekündigt und diesen auf Räumung und Herausgabe der Wohnung verklagt. Der Beklagte hatte zu Lebzeiten mit dem Mieter zeitweise in der Mietwohnung einen gemeinsamen Haushalt geführt. Vor seinem Tod befand sich der Mieter allerdings krankheitsbedingt ca. 2 Jahre in einem Pflegeheim. Erben des Mieters waren zu gleichen Teilen der Beklagte und seine Schwester.

#### Entscheidung

Das Gericht verneinte zunächst einen Eintritt des Beklagten in das Mietverhältnis infolge der temporär ausgeübten gemeinsamen Haushaltsführung mit dem Mieter. Diese gemeinsame Haushaltsführung habe mit dem Umzug des Mieters in ein Pflegewohnheim geendet. Da der Beklagte ca. 2 Jahre alleine in der Wohnung gelebt habe, sei die gesetzliche Voraussetzung für einen Übergang des Mietverhältnisses auf den Beklagten infolge gemeinsamer Haushaltsführung gem. § 563 Abs. 2 Satz 1 BGB nicht mehr erfüllt.

Damit kam die Vorschrift des § 564 BGB zum Zuge, wonach das Mietverhältnis im Fall des Todes des Mieters auf die Erben übergeht. Daher stand dem Vermieter gem. § 564 Satz 2 BGB nach dem Tod des Mieters innerhalb eines Monats ein Kündigungsrecht gegenüber den Erben zu. Der Beklagte hatte insoweit darauf verwiesen, dass er und seine Schwester gem. §§ 1922 Abs. 1, 1924 Abs. 1 BGB Miterben zu gleichen Teilen geworden seien. Nach seiner Auffassung hatte die nur ihm gegenüber erklärte Kündigung nicht zu einer wirksamen Beendigung des Mietverhältnisses geführt.

Das Gericht teilte die Auffassung des Beklagten. Da der Vermieter es versäumt habe, auch der Schwester gegenüber die Kündigung des Mietvertrags zu erklären, sei die Kündigung nicht wirksam geworden. Die Vorschrift des § 564 BGB setze für eine wirksame Beendigung des Mietverhältnisses voraus, dass eine Kündigung gegenüber sämtlichen Miterben erfolgt. Der Wortlaut der Vorschrift lasse nicht die Auslegung zu, dass die Kündigung nur gegenüber den Erben zu erfolgen habe, die in der Wohnung wohnen. Gegebenenfalls müsse der Vermieter Erkundigungen zu weiteren möglichen Erben einholen.

Im Ergebnis bestand das Mietverhältnis damit trotz der gegenüber dem Beklagten erklärten Kündigung mit dem Beklagten und seiner Schwester als Rechtsnachfolger des verstorbenen Mieters ungekündigt fort. Die Räumungsklage hatte damit keinen Erfolg.