

Themen dieser Ausgabe

- Übernahme von Studienkosten der Kinder
- Wirtschaftliche Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft
- Erstattung von zu viel gezahlter Umsatzsteuer
- Keine Umsatzsteuer auf dezentral verbrauchten Strom eines Blockheizkraftwerks
- Grundstücksvermietung mit Betriebsvorrichtungen
- Termine: Steuer- und Sozialversicherung

Ausgabe November 2023

*Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,*

auch mit unserer November-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Rechtsstand: 29.9.2023).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Übernahme von Studienkosten für Kinder keine Betriebsausgaben

Übernimmt eine Ärztin die Studien- und Unterbringungskosten für das Medizinstudium der eigenen Kinder und eines mit ihnen befreundeten Kindes im Ausland, kann sie die Kosten nicht als Betriebsausgaben absetzen. Es handelt sich nämlich nicht um betrieblich veranlasste Kosten, selbst wenn die Kinder nach dem Abschluss des Studiums und der

bestandenem Approbation fünf Jahre lang als Praxispartner für die Ärztin tätig werden sollen und wenn die Ärztin hofft, dass eines der Kinder ihre Praxis später übernimmt.

Hintergrund: Unterhaltsleistungen sind nach dem Gesetz grundsätzlich steuerlich nicht absetzbar. Bei Zahlungen an nahe Angehörige ist daher regelmäßig zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind und steuerlich geltend gemacht werden können oder ob die Zahlungen verdeckte Unterhaltszahlungen darstellen, die sich steuerlich nicht auswirken.

Sachverhalt: Die Klägerin war Ärztin und hatte zwei Kinder, die zusammen mit ihrem Freund B ihr Abitur im Jahr 2014 bestanden hatten. Keines der Kinder hatte den für ein

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Medizinstudium in Deutschland erforderlichen Notenschnitt geschafft. Die Klägerin vereinbarte mit den drei Abiturienten im Jahr 2014 mündlich, dass sie die Kosten für ein Medizinstudium im Ausland einschließlich der Kosten für die Unterbringung übernimmt. Die drei Abiturienten verpflichteten sich, nach Abschluss ihres Medizinstudiums und ihrer Approbation mindestens fünf Jahre als Praxispartner der Klägerin zu arbeiten. Die mündliche Vereinbarung wurde zwei Jahre später schriftlich festgehalten. In den Streitjahren 2015 bis 2017 zahlte die Klägerin jährlich zwischen 45.000 € und 67.000 € für das Studium und die Unterkunft der drei Kinder und machte diese Zahlungen als Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt erkannte den Betriebsausgabenabzug nicht an.

Entscheidung: Das Finanzgericht Münster (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Die Zahlungen für die Studiengebühren und Unterkunftskosten zugunsten ihrer beiden eigenen Kinder sowie deren Freund B waren nicht betrieblich veranlasst. Es bestand nämlich ein **krasses Missverhältnis zwischen den Chancen und den Risiken der getroffenen Vereinbarung**.
- So war unsicher, ob die Kinder für das Medizinstudium geeignet waren und es abschließen würden; immerhin hatten sie den erforderlichen Notenschnitt für ein Medizinstudium in Deutschland nicht geschafft. Außerdem hatten sie bisher keine Erfolge im Bereich der Medizin aufweisen können, sondern lediglich das Abitur absolviert. In welcher Weise die Kinder später als Praxispartner arbeiten würden, war nicht hinreichend geklärt; insbesondere war unklar, ob die Kinder als Praxispartner auch einen Umsatzanteil erhalten würden oder ob der gesteigerte Umsatz allein der Klägerin zugute kommen würde. Nicht abgesichert war eine etwaige Rückzahlung der Kinder für den Fall, dass sie ihre Tätigkeit als Praxispartner nicht aufnehmen würden und die von der Klägerin gezahlten Studiengebühren und Unterkunftskosten erstatten müssten.
- Zwar hoffte die Klägerin, dass eines der Kinder später die Arztpraxis übernehmen könnte. Eine **bloße Hoffnung rechtfertigt keinen Betriebsausgabenabzug** von jährlichen Kosten zwischen 45.000 € und 67.000 €.
- Bezüglich der Kosten für die beiden eigenen Kinder war zudem zu berücksichtigen, dass **Unterhaltszahlungen für Familienangehörige steuerlich nicht absetzbar** sind. Die von der Klägerin getragenen Kosten für ein Medizinstudium und für die Unterkunft sind aber Unterhaltszahlungen.

Hinweise: Die Vereinbarung war inhaltlich viel zu unbestimmt, um eine betriebliche Veranlassung begründen zu können. Ein fremder Dritter hätte eine solche Vereinbarung nicht abgeschlossen, erst recht nicht mündlich und eine schriftliche Vereinbarung erst zwei Jahre später. Daher war die Schlussfolgerung berechtigt, dass die Zahlungen deshalb geleistet worden sind, um die beiden eigenen Kinder und deren Freund B zu unterstützen.

Das Urteil bedeutet nicht, dass Zahlungen an Angehörige im Bereich der beruflichen Entwicklung stets nicht abziehbar sind. Zwar gehören Aufwendungen für die Ausbildung/berufliche Fortbildung der Kinder grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten. Ausnahmsweise können jedoch z. B. Kosten für den Meisterlehrgang eines bereits als

Gesellen angestellten Kindes Betriebsausgaben sein, wenn es für den Betrieb erforderlich ist, einen Meister zu beschäftigen und das Kind durch eine Rückzahlungsklausel an den Betrieb gebunden wird. Nachgewiesen werden muss, dass die Aufwendungen auch für einen fremden Dritten getätigt worden wären. Hierbei sind strenge Maßstäbe anzulegen.

Wirtschaftliche Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft

Die für eine umsatzsteuerliche Organschaft erforderliche wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers kann sich auch aus der **Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften** ergeben. Die wirtschaftliche Eingliederung setzt also nicht zwingend unmittelbare Beziehungen zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger voraus.

Hintergrund: Eine umsatzsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn ein Unternehmen (Organgesellschaft) organisatorisch, wirtschaftlich und finanziell in ein anderes Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist. Es werden dann die Umsätze des Organträgers und seiner Organgesellschaft zusammengefasst und vom Organträger versteuert, der auch die Vorsteuer der Organgesellschaft geltend macht. Die Organgesellschaft tritt gegenüber dem Finanzamt nicht auf und schuldet keine Umsatzsteuer.

Sachverhalt: Die Klägerin war eine GmbH, die zu der im Immobilienbereich tätigen V-Gruppe gehörte. Alleingesellschafter und -geschäftsführer der Klägerin war der G. Die Klägerin verwaltete u. a. Mietshäuser des G. Die Klägerin machte geltend, dass sie in den Streitjahren 2008 bis 2011 eine Organgesellschaft des G (Organträger) gewesen sei und daher keine Umsatzsteuer schulde. Das Finanzamt verneinte die wirtschaftliche Eingliederung.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) hielt eine wirtschaftliche Eingliederung für denkbar und verwies die Sache zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht (FG) zurück:

- Die für eine umsatzsteuerliche Organschaft erforderliche finanzielle Eingliederung war anzunehmen, da der G Alleingesellschafter der Klägerin war. Auch die organisatorische Eingliederung war zu bejahen, da der G Geschäftsführer der Klägerin war.
- Eine **wirtschaftliche Eingliederung** der Klägerin in das Unternehmen des G war denkbar. Eine wirtschaftliche Eingliederung verlangt, dass die Tätigkeiten von Organgesellschaft und Organträger aufeinander abgestimmt sind und sich dabei fördern und ergänzen.
- Zwar ergibt sich die wirtschaftliche Eingliederung nicht bereits daraus, dass die Klägerin Häuser des G verwaltet hat. Hausverwaltungsdienste sind nämlich ebenso wie Buchführungs-, Personalverwaltungs- oder Winterdienste standardisierte Dienstleistungen, für die es zahlreiche Anbieter gibt, die mit relativ geringem Aufwand austauschbar sind.
- Eine wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin kann sich aber aus der **Bedeutung der von ihr erbrachten Hausverwaltungsdienste für die V-Gruppe** ergeben. Das FG muss dies näher aufklären und z. B. ermitteln, wie viele

Mietshäuser der V-Gruppe die Klägerin in den Jahren 2009 bis 2011 verwaltet hat.

- Denkbar ist auch, dass es eine **wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Klägerin und anderen Gesellschaften der V-Gruppe** gegeben hat. Dies wäre der Fall, wenn die Geschäftstätigkeit der Klägerin durch die anderen Gesellschaften der V-Gruppe gefördert worden sein sollte.

Hinweise: Ob eine wirtschaftliche Eingliederung im Streitfall bestand, hängt davon ab, in welchem Umfang wirtschaftliche Beziehungen zwischen der Klägerin und den anderen Gesellschaften der V-Gruppe bestanden, nachdem keine relevanten Geschäftsbeziehungen zwischen der Klägerin und G festgestellt werden konnten. Damit eine wirtschaftliche Eingliederung anzunehmen ist, müssen aber die anderen Gesellschaften der V-Gruppe Organgesellschaften gewesen sein. Im Ergebnis kann eine wirtschaftliche Eingliederung also auch mittelbar über andere Schwestergesellschaften, die Organgesellschaften sind, hergestellt werden. Leistungen der Klägerin an Dritte können dagegen nicht zu einer wirtschaftlichen Eingliederung führen.

Erstattung von zu viel gezahlter Umsatzsteuer

Ein Unternehmer kann einen Anspruch gegen das Finanzamt auf Erstattung derjenigen Umsatzsteuer haben, die er versehentlich zu viel an einen Vertragspartner gezahlt hat und die er deshalb nicht als Vorsteuer geltend machen kann. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer von seinem Vertragspartner nicht zurückerhält, weil dieser insolvent ist oder die Einrede der Verjährung erhebt. Dieser Erstattungsanspruch nennt sich „Direktanspruch“ und umfasst auch eine Verzinsung des Erstattungsanspruchs, wenn das Finanzamt die Erstattung nicht innerhalb einer angemessenen Zeit leistet.

Hintergrund: Das Umsatzsteuersystem ist auf Neutralität angelegt und soll den Unternehmer finanziell nicht belasten. Die Umsatzsteuer, die der Unternehmer an seinen Vertragspartner zahlt, kann sich der Unternehmer daher als Vorsteuer erstatten lassen. Probleme ergeben sich jedoch, wenn der Unternehmer versehentlich zu viel Umsatzsteuer an seinen Vertragspartner zahlt, weil dieser z. B. zu Unrecht 19 % statt 7 % in Rechnung stellt. Dem Unternehmer werden dann nämlich nur 7 % Vorsteuer erstattet, so dass er sich bemühen muss, die Rechnung berichtigen zu lassen und den Differenzbetrag von seinem Vertragspartner zu erhalten.

Sachverhalt: Der Kläger war Forstwirt und erwarb in den Jahren 2011 bis 2013 von anderen Unternehmern Holz, die ihm die Holzlieferungen mit 19 % in Rechnung stellten. Tatsächlich wäre aber der ermäßigte Satz von 7 % anzuwenden gewesen. Das Finanzamt erkannte nach einer Außenprüfung die Vorsteuer nur zu 7 % an und erließ im Juli 2019 entsprechend geänderte Umsatzsteuer- und Zinsbescheide. Der Kläger bemühte sich bei seinen Lieferanten um eine Berichtigung der Rechnungen und um eine Erstattung der überzahlten Umsatzsteuer. Die Lieferanten erhoben die Einrede der Verjährung. Der Kläger beantragte daraufhin beim Finanzamt den Erlass der zu viel gezahlten Umsatzsteuer. Dies lehnte das Finanzamt ab, und das Finanzgericht rief den Europäischen Gerichtshof (EuGH) an.

Entscheidung: Der EuGH bestätigte einen sog. Direktanspruch des Klägers gegen das Finanzamt:

- Ein Unternehmer kann einen direkten Anspruch gegen das Finanzamt auf Erstattung der Umsatzsteuer, die der Unternehmer an seinen Vertragspartner zu viel gezahlt hat, haben. Der Direktanspruch gegen das Finanzamt ergibt sich insbesondere aus dem **Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer** (Umsatzsteuer), nach dem das Mehrwertsteuersystem den Unternehmer nicht belasten darf.
- Die Belastung des Klägers folgt daraus, dass er an seine Lieferanten eine überhöhte Umsatzsteuer von 19 % gezahlt hat, er aber lediglich 7 % als Vorsteuer geltend machen kann. Diesen Differenzbetrag erhält der Kläger von seinen Vertragspartnern nicht zurück, weil diese die Einrede der Verjährung geltend gemacht haben.
- Der Direktanspruch ist ausgeschlossen, wenn dem Unternehmer Betrug, Missbrauch oder Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist. Hierfür gibt es im Streitfall allerdings keine Anhaltspunkte.

Hinweise: Die abschließende Entscheidung muss nun das Finanzgericht Münster treffen, welches den EuGH angerufen hat. Sollte es sich der Auffassung des EuGH anschließen, wird der Direktanspruch im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme wie z. B. eines Steuererlasses oder einer Billigkeitsfestsetzung umgesetzt.

Nach dem aktuellen EuGH-Urteil umfasst der Direktanspruch auch die Zahlung von Verzugszinsen, wenn das Finanzamt die Erstattung der Umsatzsteuer nicht innerhalb einer angemessenen Frist vornimmt. Der EuGH hat sich jedoch nicht zur Dauer einer angemessenen Frist geäußert.

Der EuGH bestätigt mit seiner aktuellen Entscheidung den Direktanspruch des Unternehmers. Dieser Anspruch wirkt sich zugunsten des Unternehmers aus, wenn er die Umsatzsteuer, die er an seine Vertragspartner gezahlt hat, nicht in vollem Umfang als Vorsteuer geltend machen kann, weil sie in der Rechnung überhöht ausgewiesen worden war, und weil sein Vertragspartner entweder zahlungsunfähig ist oder aber die Einrede der Verjährung erhebt.

Keine Umsatzsteuer auf dezentral verbrauchten Strom eines BHKW

Der nicht eingespeiste, sondern dezentral verbrauchte Strom eines Blockheizkraftwerks (BHKW), für den ein sog. Kraft-Wärme-Kopplungszuschlag gezahlt wird, unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Der vom Anlagenbetreiber erzeugte und dezentral verbrauchte Strom wird nämlich nicht an den Betreiber des Stromnetzes geliefert und an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert.

Hintergrund: Leistungen eines Unternehmers gegen Entgelt unterliegen der Umsatzsteuer.

Sachverhalt: Die Klägerin war eine gemeinnützige Anstalt des öffentlichen Rechts und Alleingesellschafterin der A-GmbH. Die Klägerin verpachtete ein BHKW an die A-GmbH und vereinbarte mit ihr, dass die A-GmbH den mit dem BHKW erzeugten Strom an die Klägerin und an Dritte überlassen sollte. Die Klägerin verbrauchte den im BHKW erzeugten Strom nahezu vollständig selbst (sog. dezentraler Verbrauch) und speiste ihn nicht in das Stromnetz ein. Für

DIE MANDANTEN | INFORMATION

den dezentral verbrauchten Strom stellte die Klägerin dem Stromnetzbetreiber im Jahr 2010 einen sog. KWK-Zuschlag (nach dem sog. Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der dezentral verbrauchte Strom fiktiv in das Stromnetz eingespeist und vom Stromnetzbetreiber wieder an den Anlagenbetreiber geliefert worden sei, so dass Umsatzsteuer entstehe.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klage im Grundsatz statt:

- Die Umsatzsteuerbarkeit setzt eine Lieferung oder sonstige Leistung voraus. Eine tatsächliche Lieferung ist nicht erfolgt. Denn hierfür fehlt es an der Verschaffung der Verfügungsmacht zugunsten des Stromnetzbetreibers; der Stromnetzbetreiber hat nämlich nie die Verfügungsmacht an dem durch das BKHW produzierten Strom erlangt.
- Eine Stromlieferung kann auch **nicht fingiert** werden. Zwar hat die Klägerin einen KWK-Zuschlag erhalten. Hieraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass der Zuschlagzahler eine Lieferung oder sonstige Leistung empfangen hat.

Hinweise: In gleicher Weise hat vor kurzem ein anderer Umsatzsteuer-Senat des BFH entschieden, so dass nunmehr beide Umsatzsteuersenate den Klagen stattgegeben haben und der Verwaltungsauffassung widersprechen. Die Finanzverwaltung geht von einer fiktiven Stromlieferung aus, wenn ein sog. KWK-Zuschlag in Anspruch genommen worden ist.

Vermieter

Grundstücksvermietung mit Betriebsvorrichtungen

Die gesetzliche Umsatzsteuerfreiheit für Umsätze aus der Immobilienvermietung gilt auch bei der Vermietung eines bebauten Grundstücks, auf dem sich Betriebsvorrichtungen befinden, für die nach deutschem Recht an sich keine Umsatzsteuerfreiheit vorgesehen ist. Voraussetzung ist, dass der Vermieter des Grundstücks auch Vermieter der Betriebsvorrichtungen ist und dass die Vermietung des Grundstücks zusammen mit der Vermietung der Betriebsvorrichtungen eine einheitliche Leistung darstellt, bei der die Vermietung der Betriebsvorrichtungen als Nebenleistung anzusehen ist.

Hintergrund: Nach deutschem Umsatzsteuerrecht sind Umsätze aus der langfristigen Vermietung umsatzsteuerfrei. Ausdrücklich ausgeschlossen sind u. a. aber Umsätze aus der Vermietung von Betriebsvorrichtungen.

Sachverhalt: Der Kläger verpachtete in den Jahren 2010 bis 2014 ein mit einem Stallgebäude bebautes Grundstück an

einen Putenzüchter. In dem Stallgebäude befanden sich auch Betriebsvorrichtungen wie z. B. Heizungs- und Lüftungsanlagen, Beleuchtungssysteme oder eine sog. Industrieförderspirale. Der Kläger sah die Mieteinnahmen als umsatzsteuerfrei an. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Miete zu 20 % auf die Betriebsvorrichtungen entfiel und behandelte diesen Anteil als umsatzsteuerpflichtig.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) bejahte die Umsatzsteuerfreiheit in vollem Umfang und gab der Klage statt:

- Zwar gilt nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht für die Vermietung von Betriebsvorrichtungen keine Umsatzsteuerfreiheit. Allerdings folgt aus dem europäischen Umsatzsteuerrecht, dass eine wirtschaftlich einheitliche Leistung, die zwischen denselben Vertragspartnern vereinbart wird, nicht künstlich in eine umsatzsteuerfreie und in eine umsatzsteuerpflichtige Leistung aufgeteilt werden darf.
- Im Streitfall lag eine **wirtschaftlich einheitliche Leistung** vor, bei der das mit Betriebsvorrichtungen ausgestattete Stallgebäude vermietet und vom Mieter als Putenstall genutzt werden sollte. Die **Vermietung der Betriebsvorrichtungen war eine Nebenleistung**, da die Betriebsvorrichtungen die vertragsgemäße Nutzung des Putenstalls unter optimalen Bedingungen ermöglichen sollten. Die Hauptleistung war die Vermietung des Stallgebäudes, da das Gebäude den Schutz und die Wärme der Puten gewährleistete.
- **Die Umsatzsteuerfreiheit der Hauptleistung**, nämlich der Vermietung des Stallgebäudes, **erstreckte sich damit auch auf die Nebenleistung**, nämlich auf die Vermietung der Betriebsvorrichtungen.

Hinweise: Der BFH hatte den Europäischen Gerichtshof (EuGH) in der Sache angerufen, damit dieser klärt, ob sich aus dem deutschen Recht ein Aufteilungsgebot in eine umsatzsteuerfreie und in eine umsatzsteuerpflichtige Leistung ergibt, so wie dies dem Finanzamt vorschwebte. Der EuGH verneinte ein Aufteilungsgebot, wenn es sich um eine einheitliche Leistung handelt, die sich aus einer umsatzsteuerpflichtigen und aus einer umsatzsteuerfreien Haupt- und Nebenleistung zusammensetzt. Wäre die Vermietung der Betriebsvorrichtungen die Hauptleistung gewesen, wäre die gesamte Mieteinnahme umsatzsteuerpflichtig gewesen.

Der BFH hat sich dem Urteil des EuGH nun angeschlossen. Bislang hat der BFH ein Aufteilungsgebot bejaht, hält an dieser Rechtsprechung nun aber nicht mehr fest. So hat der BFH vor kurzem bereits die Mitvermietung eines Kfz-Stellplatzes an einen Wohnungsmieter als umsatzsteuerfreie Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnungsvermietung angesehen.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im November 2023

10.11.2023	Umsatzsteuer; Lohnsteuer, Kirchensteuer zur Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag Zahlungsschonfrist bis zum 13.11.2023 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)
15.11.2023	Gewerbsteuer, Grundsteuer Zahlungsschonfrist bis zum 20.11.2023 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)
28.11.2023	Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 28.11.2023 Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 24.11.2023