

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

JU- Steuerberatungsgesellschaft mbH, Postfach 10 02 10, 76483 Baden- Baden

BADEN-BADEN
POSTFACH 10 02 10
76530 BADEN-BADEN
PRINZ-WEIMAR-STRASSE 12
TELEFON (07221)2735- 0
TELEFAX (07221) 26102

Juli 2025

Mandanten-Rundschreiben III / 2025

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachfolgend informieren wir Sie über kürzlich veröffentlichte Gesetze, Urteile und Erlasse.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Vermietung: Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft	1
2. Reisekosten: Fahrtkosten eines Teilzeitstudenten im Zuge eines Zweitstudiums	3
3. Kein Arbeitslohn: Schenkung von GmbH-Anteilen zwecks Unternehmensfortführung	4
4. Firmenwagen: Erschütterung des Anscheinsbeweises für Privatnutzung und Angemessenheit	6
5. Finanzverwaltung: Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung	8

1. Vermietung: Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft

Aufwendungen in Zusammenhang mit der Vermietung einer Immobilie sind mit der Zahlung als Werbungskosten abzugsfähig. Dies gilt nach einem neuen, die bisherige Rechtsprechung bestätigenden Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) allerdings nicht für die in der Hausgeldzahlung enthaltene **Zuführung zur Instandhaltungsrücklage** durch den Vermieter einer Eigentumswohnung. Vielmehr ist der Werbungskostenabzug erst dann zulässig, wenn die der Rücklage zugeführten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen ausgegeben werden.

Die **Neuregelung des Wohneigentumsrechts ab 2020** und die daraus resultierende volle Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft ändern daran nichts. Zivilrechtlich steht seither das der Rücklage zugeführte Kapital nur noch der Wohnungseigentümergeinschaft zu. Der einzelne Wohnungseigentümer hat hieran keinen rechtlich anzuerkennenden, frei veräußerbaren Anteil. Dies führt aber aus den **folgenden Gründen** dennoch nicht zum sofortigen Werbungskostenabzug der Zuführung zur Rücklage:

- Der maßgebliche **Veranlassungszusammenhang** zur Erzielung von Mieteinnahmen entsteht erst dann, wenn die Eigentümergeinschaft die angesparten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum ausgibt. Erst zu diesem Zeitpunkt kommen diese Mittel dem Mietobjekt zugute.
- Der einzelne Eigentümer hat zivilrechtlich zwar keinen Zugriff auf die von ihm gezahlten Mittel für die Rücklage, ist aber über seine Mitgliedschaft in der Wohnungseigentümergeinschaft zumindest wirtschaftlich betrachtet an der Rücklage beteiligt und hat einen **Anspruch auf Bezahlung künftiger Erhaltungsaufwendungen**.
- Erst zum Zeitpunkt der Verausgabung der Mittel aus der Rücklage ist sicher, ob die jeweilige Erhaltungsmaßnahme auch steuerrechtlich als eine solche zu beurteilen ist.
- Verkauft ein Eigentümer seine Wohnung vor Durchführung von Erhaltungsmaßnahmen, kann er zwar keine Werbungskosten abziehen, erhält aber im Regelfall einen **Ausgleich vom Erwerber** für den diesem wirtschaftlich zuzurechnenden Rücklagenanteil durch einen Kaufpreisaufschlag. Infolgedessen führt der spätere Werbungskostenabzug durch den Erwerber nicht zu einer unzutreffenden Besteuerung.

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

- Der zeitlich nachgelagerte Werbungskostenabzug vermeidet **Steuergestaltungen** bei kleinen Wohnungseigentümergeinschaften durch hohe, nicht notwendige Zuführungen zur Erhaltungsrücklage.
- Hieran ändert auch die Belastung des auf die Rücklage entfallenden Teils des Kaufpreises mit Grunderwerbsteuer nichts, weil Grunderwerb- und Einkommensteuer unterschiedlichen Grundsätzen folgen.

Auch die **Finanzverwaltung** hat den aus der Rücklage finanzierten Erhaltungsaufwand im Auge. Seit dem Veranlagungszeitraum 2023 weist sie in Zeile 54 der Anlage V daraufhin, dass der unmittelbar und der durch Rücklagenauflösung finanzierte Erhaltungsaufwand zusammen zu erfassen sind. Dies dürfte insbesondere der **Prüfung anschaffungsnahen Aufwands** dienen.

2. Reisekosten: Fahrkosten eines Teilzeitstudenten im Zuge eines Zweitstudiums

Das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte entscheidet darüber, ob Fahrkosten nach den Grundsätzen für **Reisekosten** oder anhand der **Entfernungspauschale** zu ermitteln sind. Als erste Tätigkeitsstätte gilt nach § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.

Reisekosten in Höhe von 4.819,80 € hatte ein Student für Fahrten im Rahmen seines laut Fernuniversität 20 Wochenstunden umfassenden Zweitstudiums als Werbungskosten geltend gemacht. Das Finanzamt berücksichtigte im Steuerbescheid dagegen nur 2.410,00 € unter Anwendung der Entfernungspauschale, weil das Studium außerhalb eines Arbeitsverhältnisses absolviert werde und die Universität daher als erste Tätigkeitsstätte anzusehen sei.

Das FG Niedersachsen sowie der Bundesfinanzhof (BFH) widersprachen dem aus den folgenden **Gründen**:

- Aufwendungen für eine zweite Ausbildung sind regelmäßig beruflich veranlasst, sofern nicht „ins Blaue hinein“ studiert wird oder private Gründe vorliegen. Die daraus resultierenden Kosten sind als (vorab entstandene) Werbungskosten abziehbar. Hierzu gehören auch Kosten für Fahrten zur Ausbildungsstätte. Diese sind bei **Vollzeitstudiengängen** auf die Entfernungspauschale begrenzt.
- Aufwendungen eines Arbeitnehmers der beruflich veranlassten Fahrten mit einem Pkw, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind, können in tatsächlicher Höhe oder pauschal mit 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer angesetzt werden.
- Aufwendungen für Fahrten zu einer Bildungseinrichtung wegen eines Vollzeitstudiums außerhalb eines Dienstverhältnisses können nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden, weil die Bildungseinrichtung dann als **erste Tätigkeitsstätte** gilt.
- Von einem Vollzeitstudium ist auszugehen, wenn das Studium laut Studienordnung darauf ausgelegt ist, dass sich die Studierenden diesem an ca. 40 Wochenstunden widmen müssen.
- Ob ein Student zudem in einem Beschäftigungsverhältnis steht oder anderweitig erwerbstätig ist, ist für die steuerrechtliche **Einordnung eines Studiums als Teilzeitstudium** unerheblich. Die Auffassung des Finanzamts, wonach ein Vollzeitstudium vorliegt, wenn der Student keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, ist weder durch das Gesetz noch durch den Sinn und Zweck der Regelung gedeckt.

3. Kein Arbeitslohn: Schenkung von GmbH-Anteilen zwecks Unternehmensfortführung

Zur Sicherung der Fortführung des Unternehmens entschloss sich ein dem Rentenalter nahes Ehepaar, die Anteile an einer GmbH auf den Sohn sowie fünf leitende Mitarbeiter des Unternehmens per Schenkung zu übertragen. Nach deren Vollzug waren die **Mitarbeiter mit jeweils 5,08 % beteiligt**. Der anderweitig berufstätige Sohn erhielt die restlichen Geschäftsanteile in Höhe von 74,60 %, an denen sich die Eltern den Nießbrauch vorbehalten hatten. Die **Übertragungen waren weder an Bedingungen oder Beschränkungen noch an einen Fortbestand der Arbeitsverhältnisse geknüpft**. Nur für den Fall der Versagung der Verschonungsregelungen nach dem ErbStG war eine Rückfallklausel vereinbart worden. Statt Schenkungsteuer forderte das Finanzamt jedoch im Anschluss an eine **Außenprüfung Lohnsteuer** nach, weil es die Zuwendung der GmbH-Anteile an die Mitarbeiter als geldwerten Vorteil einstufte. Dem widersprachen jedoch sowohl das Finanzgericht als auch der Bundesfinanzhof (BFH).

Arbeitslohn setzt laut BFH voraus, dass ein geldwerter Vorteil für eine Beschäftigung gewährt wird, also **durch das Dienstverhältnis veranlasst** ist, ohne dass ihm eine Gegenleistung für eine konkrete Dienstleistung des Arbeitsnehmers zugrunde liegen muss. Dies ist der Fall, wenn der Vorteil dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließt und sich als Ertrag der nichtselbstständigen Arbeit darstellt. Dagegen liegt **kein Arbeitslohn** vor, wenn eine **Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen** oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn der geldwerte Vorteil nicht vom Arbeitgeber – hier der GmbH – sondern von Dritten – den Gesellschaftern der GmbH gewährt wird. Im vorliegenden Fall ist **nicht von Arbeitslohn auszugehen**, weil

- die Übertragung der Anteile zwar mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängt, durch dieses aber nicht maßgeblich veranlasst ist. Das **entscheidende Motiv** für die Übertragung war die Regelung der **Unternehmensnachfolge**. Hierfür sprechen die erbschaftsteuerliche Rückfallklausel sowie das Nachfolgekonzept. Zwar wurde der Sohn mit 74,60 % Hauptanteilseigner, zugleich wurde aber dafür gesorgt, dass die leitenden Angestellten mit zusammen 25,40 % der Anteile über die Sperrminorität verfügen und dadurch maßgeblichen Einfluss auf die Unternehmensleitung nehmen können;

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

- der in der Schenkung liegende Vorteil **keine Entlohnung** der leitenden Mitarbeiter für in der Vergangenheit erbrachte oder in Zukunft zu erbringende Dienste darstellt;
- die Anteilsübertragungen nicht an das Fortbestehen der Arbeitsverhältnisse geknüpft wurden;
- die Vorteile aus den Anteilsübertragungen im Vergleich zur Höhe der Bruttoarbeitslöhne deutlich aus dem Rahmen fallen;
- nicht nachzuvollziehen ist, weshalb die Gesellschafter trotz ihres Ausscheidens aus der GmbH den leitenden Angestellten allein für ihre in der Vergangenheit geleisteten Dienste solche Summen zukommen lassen sollten;
- die leitenden Angestellten trotz sehr unterschiedlicher Beschäftigungszeiten und unterschiedlicher Gehälter mit gleich hohen Beteiligungen einheitlich „entlohnt“ wurden.

4. Firmenwagen: Erschütterung des Anscheinsbeweises für Privatnutzung und Angemessenheit

Laut Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) werden nach allgemeiner Lebenserfahrung dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Soweit keine besonderen Umstände hinzutreten, kann nach der **Anscheinsbeweisregel** regelmäßig davon ausgegangen werden, dass eine **Privatnutzung** vorliegt. Allerdings kann dieser Anscheinsbeweis durch ein **Fahrtenbuch** widerlegt und dadurch der Ansatz eines Nutzungswerts verhindert werden. Ebenso sprechen **Fahrzeuge des Privatvermögens** gegen die Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge.

Beide Aspekte hatte eine Betriebsprüferin im Fall eines Freiberuflers, der betrieblich einen BMW sowie einen mit einer Werbefolie versehenen Lamborghini geleast und privat einen Jeep sowie einen Ferrari gehalten hatte, weitgehend unberücksichtigt gelassen. Ihre Argumentation: die handschriftlichen **Fahrtenbücher** seien **teilweise nicht lesbar**, ein Transkript stimme nicht mit den Fahrtenbüchern überein und die betrieblichen **Fahrzeuge** seien **nicht** mit den privaten **vergleichbar**. Finanzamt und FG München waren dem gefolgt. Der BFH war allerdings anderer Auffassung, hat die Vorentscheidung aufgehoben und das Verfahren an das FG zurückverwiesen. Letzteres muss im zweiten Rechtsgang insbesondere Folgendes beachten:

- Der **Anscheinsbeweis** für eine Privatnutzung eines betrieblichen Fahrzeugs wird im Regelfall **erschüttert**, wenn für Privatfahrten ein anderes Fahrzeug zur Verfügung steht, das mit dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar ist. Entsprechendes gilt, wenn im Privat- und im Betriebsvermögen jeweils mehrere Fahrzeuge zur Verfügung stehen. Dabei ist der für eine Privatnutzung sprechende Anscheinsbeweis umso eher erschüttert, **je geringer die Unterschiede zwischen den Fahrzeugen** sind. Maßgebliche Kriterien für die Vergleichbarkeit sind laut Rechtsprechung Motorleistung, Hubraum, Höchstgeschwindigkeit, Ausstattung, Fahrleistung und Prestige.
- Maßgeblich für die Prüfung der **Unangemessenheit der Fahrzeugkosten** sind die Größe des Unternehmens, die Höhe des längerfristigen Umsatzes und des Gewinns, die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg nach der Art der ausgeübten Tätigkeit und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben.

- Der Anscheinsbeweis kann nicht nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erschüttert werden. Bringt der Steuerpflichtige hierzu vor, die Fahrzeuge seien ausschließlich betrieblich genutzt worden, muss das FG den Sachverhalt grundsätzlich von Amts wegen aufklären. **Handschriftliche Aufzeichnungen** über die Fahrzeugnutzung dürfen nicht von vornherein unberücksichtigt gelassen werden, weil sie die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht erfüllen.
- Die Fahrtenbücher und die danach erstellten Abschriften sind darauf zu prüfen, ob sie den Vortrag des Steuerpflichtigen, er habe die betrieblichen Fahrzeuge nicht privat genutzt, stützen und den Anscheinsbeweis erschüttern. Zu prüfen ist weiterhin, ob sich Fahrtenbuch sowie Transkript inhaltlich decken und die Eintragungen die Privatnutzung widerlegen. Dabei ist ohne Bedeutung, dass es sich bei den Transkripten um **maschinenschriftliche Nachschriften der Fahrtenbücher** handelt.

5. Finanzverwaltung: Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung

Die Bedeutung einer ordnungsgemäßen Kassenbuchführung zeigt sich spätestens bei einer Betriebsprüfung. Die wichtigsten Grundsätze zur Kassenbuchführung hat die OFD Karlsruhe in einer umfangreichen Verfügung wie folgt zusammengefasst:

Der **Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht** erfordert die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles, so dass ein Dritter in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung vornehmen kann. Dazu rechnen die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners. Die erforderlichen Rechnungsinhalte ergeben sich aus § 14 Abs. 4 UStG. Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung eines jeden Geschäftsvorfalles besteht dagegen nicht. Allerdings ist für jeden Geschäftsvorfall die Zahlungsart festzuhalten. Nur Barumsätze sind im Kassenbuch zu erfassen.

Beim **Verkauf von Waren** an eine Vielzahl nicht bekannter Personen gegen Barzahlung gilt aus Zumutbarkeitsgründen keine Einzelaufzeichnungspflicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird. Dies ist grundsätzlich auch auf Dienstleistungen übertragbar. Auf diese **Aufzeichnungserleichterung** können sich Dienstleister jedoch nicht berufen, wenn Einzelaufzeichnungen geführt werden, z.B. Termin- oder Tischreservierungen.

Eine **Registrierkassenpflicht** besteht nicht. Es ist zulässig, eine offene Ladenkasse zu führen. Auch hier ist die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles grundsätzlich erforderlich. Sind Einzelaufzeichnungen nicht zumutbar, müssen die Bareinnahmen anhand eines Kassenberichts nachgewiesen werden.

Für den **Kassenbericht** ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand täglich zu zählen. Der Endbestand ist rechnerisch, um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, so dass sich letztlich die Tageseinnahmen ergeben. Dies gilt für jede einzelne Kasse. Ein Zählprotokoll ist nicht zwingend erforderlich, dient aber als zusätzlicher Nachweis der vollständigen Ermittlung der Einnahmen.

JU-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH BADEN-BADEN

Bei **Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme** ist darauf zu achten, dass die oben genannten Informationen des Kassensystems vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden. Bei Umstellung auf ein neues System wird empfohlen, alte Kassen aufzubewahren. Fehlen Programmierungunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen, stellt dies einen schweren formellen Mangel der Buchführung dar. Alle Einzeldaten (Journaldaten, Stamm-, Auswertungs- und Programmierdaten sowie Änderungsdaten), die durch die Nutzung der Kasse entstehen, müssen während der Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden.

Bislang angeschaffte **elektronische Kassen** müssen bis spätestens 31.07.2025 angemeldet werden. Nach diesem Stichtag angeschaffte Kassen sind binnen eines Monats anzumelden.

Die Ausführungen in diesem Mandantenrundsreiben können die zu Grunde liegenden Sachverhalte oft nur sehr verkürzt wiedergeben. Für weitergehende Auskünfte, insbesondere soweit Ihnen die gegebenen Informationen als Grundlage für Entscheidungen dienen, stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

JU-Steuerberatungsgesellschaft mbH
Baden-Baden



Blust



Prof. Dr. Timmerbeil