

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Paket Falltraining und Klausurtraining 2025

9. Auflage

Falltraining Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Falltraining Besteuerung der Personengesellschaften

Falltraining Bilanzsteuerrecht

Falltraining Einkommensteuerrecht

Falltraining Internationales Steuerrecht

Falltraining Körperschaftsteuer

Falltraining Lohnsteuer

Falltraining Umsatzsteuer

Klausurtraining Abgabenordnung und

Finanzgerichtsordnung

Mit kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
 **erlag**

Band 3

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Frank Neudert

Falltraining Abgabenordnung
und Finanzgerichtsordnung
4. Auflage

Enthält 2 Übungsklausuren

HDS
erlag

1.2 Anfechtung (Einspruchsverfahren, Aussetzung der Vollziehung)

Fall 1: Grundfall Zulässigkeit Einspruch

Herr Sachs ist Rentner und wohnt in Grimma. Das für ihn zuständige Finanzamt Grimma erlässt den Einkommensteuerbescheid 2022 am 14.06.2023, einem Mittwoch (zugleich Aufgabe zur Post). In diesem Bescheid ist die Einkommensteuer fehlerhaft zu hoch festgesetzt. Herr Sachs erkennt dies und überlegt, ob er Einspruch einlegt. Jedoch verdrängt er diese Überlegungen wegen seines anstehenden Umzugs nach Eilenburg am 01.07. den er am 03.07. dem Finanzamt Grimma mitteilt.

Am 18.07. kommt ihm der Einkommensteuerbescheid wieder in den Sinn. Er schreibt handschriftlich einen „An das Finanzamt“ adressierten Brief, in dem er „Widerspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2022“ erhebt. Den Brief möchte er am nächsten Tag persönlich beim Finanzamt Grimma vorbeibringen.

Auf seinem Weg dorthin am 19.07. erleidet Herr Sachs einen Verkehrsunfall. Er wird in ein Krankenhaus eingeliefert. Dort muss er unter Vollnarkose operiert werden.

Als er früh am 20.07. im Krankenhaus erwacht, bittet er seinen Sohn, auf dem Rückweg vom Krankenhaus noch schnell den Brief beim Finanzamt vorbeizubringen. Sein Sohn gibt den Brief am 20.07. persönlich im Finanzamt Grimma ab und erklärt, dass sein Vater gestern auf dem Weg zum Finanzamt einen Unfall gehabt habe und im Krankenhaus liege. Drei Tage später wird Herr Sachs aus dem Krankenhaus entlassen. Eine Kopie des ihm gleich mitgegebenen ärztlichen Entlassungsbriefes sendet er noch am Tag seiner Krankenhausentlassung an das Finanzamt Grimma.

Einige Wochen später erhält Herr Sachs ein Schreiben des Finanzamtes Eilenburg, in dem der Einspruch als verfristet bezeichnet und eine Rücknahme mit beigefügtem Formular angeregt wird. Wütend schreibt er auf das Rücknahmeformular „Nein“ und sendet dieses unterschrieben zurück.

Aufgabe: Hat der Einspruch Aussicht auf Erfolg?

Lösung:

Ein Einspruch hat Aussicht auf Erfolg, soweit er zulässig und begründet ist; d.h. wenn die formalen Voraussetzungen gegeben sind und der Bescheid rechtlich fehlerhaft ist.

A. Zulässigkeit des Einspruchs

Die Prüfung der Zulässigkeit eines Rechtsbehelfs erfolgt im deutschen Verfahrens- und Prozessrecht immer nach dem gleichen Aufbau: Statthaftigkeit – Form – Frist – Beschwer – Befugnis; ergänzend kommen manchmal noch verfahrens- oder rechtsgebietsspezifische Fragen hinzu.

1. Statthaftigkeit des Einspruchs

Nach §§ 347 f. AO muss der Einspruch statthaft sein. Voraussetzung ist ein Verwaltungsakt in Abgabenan gelegenheiten, auf die die AO Anwendung findet, zudem darf der Einspruch nicht ausgeschlossen sein. Ein Steuerbescheid ist ein solcher Verwaltungsakt, ein Ausschlussgrund nach § 348 AO ist nicht gegeben. Der Einspruch ist statthaft.

2. Form des Einspruchs

Hier sind drei Fragenkreise zu unterscheiden: Äußere Form, notwendiger Inhalt und Anbringungsbehörde (letzteres kann auch im Rahmen der Frist mitgeprüft werden).

2.1 Äußere Form

Nach § 357 Abs. 1 S. 1 AO ist ein Einspruch schriftlich (§ 126 BGB) oder elektronisch (§ 87a Abs. 3 S. 2 AO) einzureichen oder im Finanzamt zur Niederschrift zu erklären. Ein unterschriebener Brief wahrt die Schriftform. Eine Unterschrift ist im Übrigen nicht zwingend erforderlich, wie sich aus § 357 Abs. 1 S. 2 und S. 3 AO ergibt. Daher genügt auch eine nichtsignierte E-Mail der elektronischen Form. Diese Modifizierung

gen gelten aber nur beim Einspruch, nicht bei sonstigen Erklärungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt!

2.2 Notwendiger Inhalt

Notwendiger Inhalt eines Einspruchs ist nach § 357 Abs. 1 S. 2 AO lediglich, dass die Person des Einspruchsführers sowie das Begehren der Überprüfung eines Verwaltungsaktes erkennbar sind. Nach § 357 Abs. 3 AO soll der Einspruchsführer bezeichnen, gegen welchen Verwaltungsakt sich der Einspruch richtet und inwieweit er den Verwaltungsakt anfechtet und dessen Aufhebung beantragt. Ferner sollen Tatsachen zur Begründung und Beweismittel angeführt werden. Das Fehlen dieser Angaben im Einspruchsschreiben führt also nicht zur Unzulässigkeit des Rechtsbehelfs. Herr Sachs hat angegeben, sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 zu wenden. Weitere Angaben zur Begründung hat er nicht gemacht. Da es sich bei den Angaben im Sinne von § 357 Abs. 3 AO jedoch um Soll-Vorschriften handelt, ist deren Beifügung bzw. die Begründung für eine wirksame Einspruchseinlegung nicht erforderlich. Auch bei einem Einspruch ohne weitere Begründung hat das Finanzamt von Amts wegen den Steuerbescheid vollständig erneut zu prüfen, Grundsatz der Vollüberprüfung nach § 367 Abs. 2 S. 1 AO.

In seinem Brief erhebt Herr Sachs „Widerspruch“ gegen den Einkommensteuerbescheid. Ein solcher Rechtsbehelf existiert im Steuerverfahrensrecht nicht. Nach § 357 Abs. 1 S. 3 AO ist eine ausdrückliche Bezeichnung als „Einspruch“ nicht erforderlich. Wenn ein Steuerpflichtiger nicht ausdrücklich Einspruch einlegt, ist das Erklärte auszulegen und nach dem wirklichen Willen zu fragen (vgl. § 133 BGB). Es ist nicht am engen Wortsinn festzuhalten, sondern im Sinne eines effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG nach dem wirklich Gewollten zu fragen. Im Zweifel ist davon auszugehen, dass ein Steuerpflichtiger das für ihn Günstigste will. Dies ist regelmäßig der Einspruch, da dieser durch die Gesamtfallprüfung (§ 367 Abs. 2 S. 1 AO) und die Möglichkeit der AdV (§ 361 Abs. 2 AO) die Rechte eines Steuerpflichtigen am umfassendsten wahrt (so auch AEAO vor § 347 Nr. 1 AO letzter Satz). Von einem Einspruch ist insofern auszugehen.

Der Einspruchsführer muss zudem einspruchsfähig, also nach § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO handlungsfähig sein. Dies ist bei Herrn Sachs mangels entgegenstehender Anhaltspunkte der Fall.

2.3 Zuständiges Finanzamt

Nach § 357 Abs. 2 S. 1 AO ist der Einspruch (für die Fristwahrung) bei demjenigen Finanzamt einzulegen, dessen Steuerbescheid angefochten wird. Für die Bearbeitung des Einspruchs gelten die allgemeinen Zuständigkeitsregeln, §§ 18 ff. AO. Bei einem zwischenzeitlichen Zuständigkeitswechsel ist der Einspruch also beim nun unzuständigen Finanzamt einzulegen, das den Einspruch dann zur Entscheidung an das neu zuständige Finanzamt weiterleiten wird. Allerdings weist § 367 Abs. 1 S. 2 (2. HS) AO ausdrücklich auf die Möglichkeit einer Zuständigkeitsvereinbarung nach § 26 S. 2 AO hin. Ob dessen Voraussetzungen vorliegen – unter Wahrung der Beteiligteninteressen dient sie der einfachen und zweckmäßigen Durchführung des Verfahrens und das nunmehr zuständige Finanzamt stimmt zu – ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Anbringungsbehörde ist somit weiterhin das Finanzamt Grimma, wo der Sohn den Einspruch auch am 20.07.2023 vorbeigebracht hat.

3. Einspruchsfrist

Der Einspruch ist nach § 355 Abs. 1 S. 1 AO innerhalb der Einspruchsfrist von einem Monat ab Bekanntgabe einzulegen.

a) Fristbeginn

Die Fristberechnung erfolgt nach § 108 Abs. 1 AO in Verbindung mit §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 und Abs. 3 BGB.

Für den Fristbeginn maßgeblich ist der Tag der Bekanntgabe des Steuerbescheides. Der Einkommensteuerbescheid wurde mit einfachem Brief versandt. Der genaue Zeitpunkt der Bekanntgabe ist unbekannt. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein durch die Post übermittelter Verwaltungsakt am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekanntgegeben. Die Aufgabe zur Post erfolgte am 14.06.2023, einem Mittwoch. Nach der 3 Tage-Fiktion wäre also der 17.06. der Tag der Bekanntgabe. Der 17.06. ist jedoch ein Samstag. Fällt

das rechnerisch ermittelte Ende einer Frist auf einen Samstag, so endet die maßgebliche Frist nach § 108 Abs. 3 AO erst mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktages. Der nächstfolgende Werktag ist Montag, der 19.06. Erst dieser Tag ist der Bekanntgabetag. Die Einspruchsfrist beginnt also m.A.d. 19.06. (alternative Formulierung: am 19.06. 24:00 h – von Formulierungen mit Bezug auf den Folgetag, z.B. „m.B.d. 20.06.“ oder „am 20.06., 0:00 h“ ist abzuraten, weil sonst bei der Bestimmung des Fristendes der Sonn- oder Feiertag leicht übersehen wird).

b) Fristende

Fristende ist also nach § 108 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 188 Abs. 2 Variante 1 BGB m.A.d. 19.07. (Mittwoch). Der Einspruch ist jedoch erst am 20.07. beim Finanzamt Grimma eingegangen. Damit ist der Einspruch verfristet.

c) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Nach § 110 AO könnte Herrn S. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren sein, wenn er ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, und einen entsprechenden Antrag mit Glaubhaftmachung innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist gestellt hätte.

Die Einspruchsfrist, eine gesetzliche Frist, wurde versäumt, s.o.

Weiterhin dürfte Herrn S. kein Verschulden an der Fristversäumung treffen. Verschulden bedeutet persönliche Vorwerfbarkeit (in § 276 Abs. 1 BGB auf die beiden Formen Vorsatz und Fahrlässigkeit standardisiert). Die Nichteinhaltung einer Frist indiziert regelmäßig ein Verschulden, zumindest in Form von Fahrlässigkeit. Nun muss der Steuerpflichtige darlegen und glaubhaft machen, dass ihm ausnahmsweise kein Vorwurf gemacht werden kann. Eine Fristversäumnis ist nur dann nicht fahrlässig, d.h. nicht verschuldet, wenn sie auch durch äußerste, den Umständen des Falles angemessene zumutbare Sorgfalt nicht hätte verhindert werden können. Somit ist zu fragen, was tatsächlich geschehen ist, und dies ist anschließend zu bewerten.

Herr S. wollte den Einspruch am letzten Tag der Frist im Finanzamt abgeben. Es ist keine Sorglosigkeit und damit kein Verschulden, wenn eine Frist bis zum letzten Tag ausgenutzt wird (dafür sind Fristen schließlich da).

Herr S. ist sodann auf dem Weg zum Finanzamt in einen Unfall verwickelt worden. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass er sich im Straßenverkehr unsorgfältig verhalten hätte. Verkehrsunfälle müssen vielmehr als allgemeines Lebensrisiko angesehen werden, die sich auch durch höchste Sorgfalt nicht vermeiden lassen.

Herrn S. ist kein Verschulden vorzuwerfen.

Nach § 110 Abs. 2 AO ist der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Innerhalb dieser Antragsfrist ist ferner die versäumte Handlung nachzuholen (§ 110 Abs. 2 S. 3 AO). Das Hindernis war der Unfall mit anschließender Krankenhausbehandlung von Herrn S. Dieses Hindernis entfiel mit der Entlassung am 20.07., als er sich wieder um seine steuerlichen Angelegenheiten kümmern konnte. Als der Sohn den Einspruch am selben Tag dem Finanzamt überbrachte, wurde die versäumte Handlung innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist nachgeholt.

Der Sohn erklärte bei Abgabe des Briefes, Herr S. sei wegen eines Unfalls am gestrigen Tag verhindert, stellte jedoch keinen Antrag auf Wiedereinsetzung. Nach § 110 Abs. 2 S. 4 AO kann die Wiedereinsetzung aber auch ohne einen Antrag gewährt werden, wenn die versäumte Handlung nachgeholt wird und die die Wiedereinsetzung begründenden Tatsachen glaubhaft gemacht werden. Es liegt dann im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamtes, Wiedereinsetzung zu gewähren. Drei Tage, nachdem der Sohn dem Finanzamt vom Unfall und der dadurch verursachten Verhinderung berichtete, wurde der ärztliche Entlassungsbrief übersandt, aus dem sich diese Tatsachen ergeben. Zwar erhielt das für das Einspruchsverfahren und damit auch für die Wiedereinsetzung unzuständige Finanzamt Grimma diese Unterlagen. Jedoch war das Finanzamt Grimma für die Einspruchseinlegung zuständig, und deren Nachholung erfolgte gegenüber dem

2. Korrekturvorschriften für Steuerbescheide und sonstige Verwaltungsakte; Festsetzungsfrist

2.1 Offenbare Unrichtigkeit, Rücknahme und Widerruf

Fall 1: Offenbare Unrichtigkeit

Frau Dr. Pohl ist leitende Chefarztin in einem Krankenhaus. Nach dem Dienstvertrag erhält sie zwei Arten von Vergütung: Zum einen bezieht sie für Tätigkeiten im „dienstlichen Aufgabenbereich“ eine feste monatliche Vergütung. Darüber hinaus ist ihr das Liquidationsrecht für von ihr erbrachte wahlärztliche Leistungen „im Krankenhaus mit den Mitteln des Krankenhauses“ eingeräumt. Für die Einräumung des Liquidationsrechts ist sie verpflichtet, einen Teil der sich ergebenden Honorare „als Abgaben“ an den Arbeitgeber abzuführen.

In ihren Einkommensteuererklärungen 2019–2022 erklärte Frau Dr. Pohl u.a. Einkünfte aus nichtselbstständiger und selbständiger Arbeit (jeweils ca. 200.000 € aus nichtselbständiger und ca. 35.000 € aus selbständiger Arbeit). Das Finanzamt veranlagte erklärungskgemäß. Die Einkommensteuerfestsetzungen wurden jeweils bestandskräftig.

Im Jahr 2023 beantragt Frau Dr. Pohl, die Einkommensteuerbescheide zu ändern (jeweils ca. 200.000 € Einkünfte aus nichtselbständiger und ca. 10.000 € aus selbständiger Arbeit). Zur Begründung führt sie aus, dass die Vergütungen sowohl für die stationär als auch für die ambulant durchgeführten Chefarztbehandlungen bislang von ihr als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt worden seien. Die Einnahmen aus den stationär erbrachten privaten Leistungen seien bereits auch vom Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden.

Im Dienstvertrag sei hierzu nichts vereinbart worden. Die Privatliquidationen seien sämtlich vom Krankenhaus ihrem Bankkonto gutgeschrieben und mit Abgaben belastet worden, daher habe sie bisher angenommen, dass die betreffenden Einkünfte von ihr als solche aus selbständiger Arbeit zu versteuern seien. Für einen steuerlichen Laien sei es nicht leicht, die unübersichtlichen und nicht selbsterklärenden Gehaltsabrechnungen zu überprüfen. So würden die Privatliquidationen unter „Bruttounwirksam“ mit der Bezeichnung „Mitversteuerung“ aufgeführt. Auch aus den Abrechnungsunterlagen der mit der Abrechnung beauftragten Inkasso-GmbH sei nicht erkennbar gewesen, dass die Privatliquidationen bereits lohnversteuert gewesen seien.

Das Finanzamt lehnt ab. Zwar könne eine offenbare Unrichtigkeit auch dann vorliegen, wenn das Finanzamt eine in der Steuererklärung enthalten offenbare, d.h. für das Finanzamt erkennbare, Unrichtigkeit als eigene übernehme. Ein solcher Fall liege hier jedoch nicht vor, da der Fehler weder aus den Steuererklärungen noch aus den beigelegten Gewinnermittlungsunterlagen ersichtlich gewesen sei.

Aufgabe: Können die Bescheide 2019–2022 nach § 129 AO oder § 173a AO geändert werden?

Lösung:

Nach § 129 S. 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit (innerhalb der Verjährungsfrist) berichtigen. Grundsätzlich muss der Fehler in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden sein. Ob eine offenbare Unrichtigkeit auch dann vorliegt, wenn das Finanzamt eine in der Steuererklärung enthaltene offenbare, Unrichtigkeit als eigene übernimmt, war lange Zeit umstritten. Mittlerweile wurde hierfür die Sondernorm § 173a AO eingeführt.

Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist (wenn er dem Bescheid „auf die Stirn geschrieben steht“).

Das Tatbestandsmerkmal „ähnlich“ setzt dabei voraus, dass die Unrichtigkeit einem Schreib- oder Rechenfehler ähnlich ist, d.h. dass es sich um einen „mechanischen“ Fehler handelt, der ebenso „mechanisch“, also ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden kann. Typische Fälle sind bzw. waren falsches Ablesen aus der Steuertabelle, vergessene Eintragungen im Erfassungsbogen, Übernahme eines Rechenfehlers des Betriebsprüfers, Übersehen eines Grundlagenbescheides oder einer Kontrollmitteilung, doppelte Berücksichtigung eines Freibetrags, Anwendung des Splittingtarifs bei getrennter Veranlagung. Durch die zunehmend IT-gestützte Veranlagung kommen derartige Fehler praktisch nicht mehr vor.

Ist auch die Möglichkeit eines Rechtsirrtums, d.h. der unzutreffenden rechtlichen Bewertung eines zutreffend erfassten Sachverhalts, gegeben, liegt keine Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO vor.

Hier hat Frau Dr. P. Einkünfte aus der Erbringung von Wahlleistungen zweimal als Einkünfte angegeben. Dies ist eine Unrichtigkeit, die Eingang in den Steuerbescheid fand und mithin bei seinem Erlass vorlag. Fraglich ist jedoch, ob es sich um einen „mechanischen“ Fehler Frau Dr. P.s handelt, der vom Finanzamt ebenso „mechanisch“, also ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden konnte. Erstens ist dem Lohnversteuerten und von Frau Dr. P. in die Steuererklärung übernommenen Betrag nicht anzusehen, welche Zahlungen der Lohnsteuer unterworfen wurden. Zweitens kann der Chefarzt eines Krankenhauses wahlärztliche Leistungen sowohl selbständig als auch nichtselbständig erbringen. Ob das eine oder das andere im Einzelfall zutrifft, bedarf einer rechtlichen Würdigung und beurteilt sich insbesondere danach, ob die Leistungen innerhalb oder außerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden. Dies kann der Steuererklärung nicht entnommen werden, sondern ist eine Frage der Sachverhaltsermittlung.

Es handelt sich damit um einen Fehler Frau Dr. P.s bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm. Solche Fehler schließen die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit und damit die Anwendung des § 129 AO aber in jedem Fall aus.

Die Bescheide können nicht mehr nach § 129 AO geändert werden.

(§ 173a AO ist nur bei Schreib- oder Rechenfehlern anwendbar, eine Ausweitung auf „ähnliche offenbare Unrichtigkeiten“ fehlt im Gesetzestext.)

Fall 2: Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte

Frau Sonneck will in ihrem Start-up-Unternehmen Photovoltaikanlagen (im Folgenden: PVA) herstellen. Sie schloss mit der Solarpark-GmbH im September 2019 einen Vertrag über die Errichtung und den Verkauf einer PVA. Darin verpflichtete sich Frau Sonneck, eine PVA auf dem Grundstück der Solarpark-GmbH zu errichten und an die Solarpark-GmbH zu übereignen. Vereinbart wurde eine Gesamtvergütung i.H.v. 1,2 Mio. € netto. Dabei sollte der Vergütungsanspruch nach Abschluss von Teilleistungen entstehen, nämlich jeweils i.H.v. 400.000 € nach der Montage aller Module auf den Modultischen, nach der Installation der Wechselrichterstation und nach einem Probetrieb von 6 Monaten. Als spätester Zeitpunkt für die Montage der Module war der 31.12.2019 festgelegt.

Im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung gab Frau Sonneck u.a. eine geschätzte Summe der Umsätze für das Jahr der Betriebseröffnung (2019) i.H.v. 50.000 € und im Folgejahr (2020) i.H.v. 400.000 € an; ferner beantragte sie die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung).

Mit Bescheid vom 15.10.2019 gestattete das Finanzamt unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs, die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Es gehe davon aus, dass der voraussichtliche, auf einen Jahresbetrag umgerechnete Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) im Jahr der Betriebseröffnung 500.000 € nicht überschreiten werde.

Am 19.12.2019 stellte Frau Sonneck der Solarpark-GmbH für die Montage aller Module auf den Modultischen eine Rechnung über 400.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Zugleich wurde ein Abnahmeprotokoll unterzeichnet, nach dem der Baufortschritt bei den Modulen am 16.12.2019 erreicht worden sei. Auf diese Rechnung zahlte die Solarpark-GmbH noch 2019 einen Abschlag von 50.000 €.

In ihrer Umsatzsteuererklärung 2019 gab Frau Sonneck vereinnahmte Umsätze i.H.v. 50.000 € an. Dieser Erklärung stimmte das Finanzamt nicht zu. Mit Bescheid vom 08.04.2020 nahm das Finanzamt die Genehmigung der Ist-Versteuerung „nach § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO“ (ohne weitere Begründung) rückwirkend zurück. Sodann setzte es die Umsatzsteuer 2019 auf 76.000 € fest. Dabei nahm es als Bemessungsgrundlage nicht die vereinnahmten, sondern die vereinbarten Entgelte i.H.v. 400.000 € an.

Frau Sonneck legte Einspruch gegen die Rücknahme ein: Im September 2019 sei überhaupt nicht absehbar gewesen, ob und inwieweit vertraglich vereinbarte Leistungen überhaupt noch im Kalenderjahr 2019 erbracht werden könnten, u.a. wegen der Bedingungen auf dem Grundstück, der Liefermöglichkeiten der Vorprodukte und der Verfügbarkeit der Monteure. Sie habe davon ausgehen müssen, dass es lediglich zu einer Anzahlung kommen werde, und diese auf 50.000 € geschätzt. Zum Zeitpunkt der Gestattung sei an dieser Einschätzung festzuhalten gewesen. Insbesondere seien die von ihr geschuldeten Leistungen am 15.12.2019 noch nicht erbracht worden. Selbst bei Annahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes lägen die Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO nicht vor, weil sie zum Zeitpunkt der Antragstellung von einem Gesamtumsatz i.H.v. 50.000 € habe ausgehen dürfen.

Aufgabe: Durfte die Gestattung der Ist-Versteuerung mit dieser Begründung zurückgenommen werden?

Lösung:

Nach § 130 Abs. 1 AO kann ein rechtswidriger Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft oder für die Vergangenheit zurückgenommen werden. Ein Verwaltungsakt, der – wie die Gestattung der Ist-Versteuerung – ein Recht oder einen rechtlich erheblichen Vorteil begründet oder bestätigt, darf u.a. dann zurückgenommen werden, wenn ihn der Begünstigte durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren (§ 130 Abs. 2 Nr. 3 AO). §§ 130, 131 AO sprechen von „Verwaltungsakten“, im Gegensatz zu §§ 164 f., 172 ff. AO (dort heißt es jeweils „Steuerbescheide“). Nach der abgabenrechtlichen Dogmatik bedeutet dies, dass §§ 130 f. AO nur auf sonstige Verwaltungsakte anwendbar sind. Typische Fälle sind in AEO vor §§ 130, 130, Nr. 2 und 3 aufgezählt.

Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsaktes bedeutet, dass bei seinem Erlass von einem tatsächlich nicht gegebenen Sachverhalt ausgegangen oder das in diesem Zeitpunkt geltende Recht unrichtig angewandt worden ist; eine nachträgliche Änderung der Sach- oder Rechtslage hingegen macht einen bei Erlass rechtmäßigen Verwaltungsakt grundsätzlich nicht nachträglich rechtswidrig i.S.v. § 130 AO. In diesen Fällen ist ein Widerruf nach § 131 AO zu prüfen.

Die Gestattung der Ist-Versteuerung wäre von Anfang an rechtswidrig gewesen, wenn deren Voraussetzungen bei Erlass nicht vorgelegen hätten. Voraussetzung ist die Nichtüberschreitung eines Schwellenwertes im Vorjahr oder im Jahr des Beginns der unternehmerischen Tätigkeit (§ 19 Abs. 3 UStG). Nach der hier anzustellenden Prognose zum Zeitpunkt des Bescheiderlasses (15.12.2019) war ein höherer Gesamtumsatz als 500.000 € für das Jahr 2019 zu erwarten. Denn nach dem Vertrag vom 15.10.2019 war als späterer Zeitpunkt für die Inbetriebnahme der PVA der 31.12.2019 festgelegt. Bereits für die erste Teilleistung (Montage der Module) war ein Entgelt i.H.v. 400.000 € vereinbart. Dementsprechend stellte Frau S. der Solarpark-GmbH am 19.12.2019 eine Rechnung über 400.000 € aus. Ob die Leistung bereits am 15.12.2019 ausgeführt wurde, ist ohne Bedeutung. Denn maßgeblich ist, dass Frau S. plante, diese noch im Jahr 2019 zu erbringen. Mithin ist von einem voraussichtlichen Umsatz von September bis Dezember 2019 mit einer Bemessungsgrundlage i.H.v. mindestens 400.000 € auszugehen. Umgerechnet auf das Gesamtjahr 2019 beträgt der maßgebliche Gesamtumsatz mindestens 1.200.000 €.

Für eine Rücknahme nach § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO müssen die Angaben des Begünstigten objektiv unrichtig oder unvollständig sein, auf ein Verschulden kommt es nicht an. Allerdings muss anzunehmen sein, dass das Finanzamt bei vollständiger Kenntnis des Sachverhalts den begünstigten Verwaltungsakt nicht bzw.

3. Ermittlungsverfahren/Außenprüfung

3.1 Befugnisse des Finanzamtes

Fall 1: Auskunftspflicht

Herr Blum betreibt in Pirna als Einzelunternehmer einen Agrar-Großhandel. Außerdem ist er alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Blum s.r.o. in Usti nad Labem (Tschechische Republik). Die Blum s.r.o. betreibt ein Transportunternehmen im Güterfernverkehr und beschäftigt mehrere Arbeitnehmer (LKW-Fahrer).

Nachdem das Finanzamt Hinweise erhalten hat, dass die Fahrer der Blum s.r.o. auch in Deutschland Transporte durchführen, will es die Lohnbesteuerung des auf Tätigkeiten in Deutschland entfallenden Anteils überprüfen. Es fordert Herrn Blum „als Geschäftsführer des Arbeitgebers oder als andere Person im Besteuerungsverfahren der noch unbekannten Arbeitnehmer“ zu Auskünften über Namen, Anschriften, Geburtsdaten und Beschäftigungsdauer aller Mitarbeiter mit Wohnsitz in Deutschland auf, außerdem verlangt es die Vorlage der Jahreslohnbescheinigungen und der Fahrtaufzeichnungen. Zur Begründung heißt es: Da die Beteiligten selbst dem Finanzamt noch nicht bekannt seien, könne eine Überprüfung erst nach konkreter Identifizierung dieser Personen erfolgen. Wegen des Territorialitätsprinzips könnten keine Ermittlungen in der Tschechischen Republik stattfinden. Herr Blum verfüge als Geschäftsführer der Blum s.r.o. aber über sämtliche vom Finanzamt verlangten Kenntnisse.

Herr Blum weigert sich: Ein ausländisches Unternehmen habe keine Mitwirkungspflicht gegenüber deutschen Behörden. Eine nicht bestehende Pflicht der Blum s.r.o. sei von ihm als Geschäftsführer auch nicht zu erfüllen. Das Finanzamt möge ein Amtshilfeersuchen an die tschechischen Steuerbehörden stellen.

Aufgabe: Ist das Auskunftersuchen an Herrn Blum zulässig?

Lösung:

Nach § 93 Abs. 1 S. 1 AO haben die Beteiligten und andere Personen die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Andere Personen als die Beteiligten sollen erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (§ 93 Abs. 1 S. 3 AO). Entsprechendes gilt, soweit die Finanzbehörde nach § 97 Abs. 1 AO die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden zur Einsicht und Prüfung verlangt.

Die Möglichkeiten der deutschen Finanzbehörden, einen Sachverhalt mit Auslandsbezug aufzuklären, stoßen an die territorialen Grenzen der deutschen Staatsgewalt. Zur Auskunft bzw. Vorlage können daher nur inländische Personen herangezogen werden. Die Blum s.r.o. unterliegt als ausländische Kapitalgesellschaft nicht der deutschen Staatsgewalt und ist daher nicht zur Auskunft oder Vorlage verpflichtet.

Das Finanzamt hat Herrn B. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Blum s.r.o. in Anspruch genommen. Gesetzliche Vertreter juristischer Personen haben nicht eigene, sondern steuerliche Pflichten des Vertretenen – hier: der Blum s.r.o. als juristischer Person – zu erfüllen (§ 34 Abs. 1 S. 1 AO). Maßgeblich ist im Rahmen der §§ 93, 97 AO also allein, ob die juristische Person (Blum s.r.o.) gegenüber dem Finanzamt zur Auskunft bzw. Vorlage verpflichtet ist. Besteht eine solche Verpflichtung, muss sie durch den gesetzlichen Vertreter erfüllt werden; besteht sie nicht, ist auch der gesetzliche Vertreter nicht zur Auskunft bzw. Vorlage verpflichtet. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Blum s.r.o. ihre im Ausland bestehenden steuerlichen Pflichten stets durch den im Inland wohnhaften Herrn B. erfüllt. Bei einer solchen Fallgestaltung können keine weitergehenden Ermittlungsbefugnisse der Finanzverwaltung bestehen als bei der Inanspruchnahme einer im Ausland wohnhaften natürlichen Person.

Das Finanzamt hat Herrn B. daneben als „andere Person“ in Anspruch genommen. Dies setzt nach § 93 Abs. 1 S. 3 AO allerdings die Erfolglosigkeit des Auskunftsbegehrens gegenüber dem Beteiligten voraus. Vor

der Inanspruchnahme Herrn B.s als Drittem ist die Sachverhaltsaufklärung beim Beteiligten, also der Blum s.r.o., zu versuchen. Dies wäre etwa durch ein Amtshilfeersuchen an die tschechische Steuerverwaltung möglich. Bevor das Finanzamt nicht diese oder andere Möglichkeiten ausgeschöpft hat, darf es sich nicht an Herrn B. wenden.

Ergebnis:

Das Auskunftersuchen gegen Herrn B., sowohl als Beteiligter (Vertreter) als auch als andere Person, ist rechtswidrig.

Fall 2: Auskunftspflicht Dritter

Herr Sommer betreibt einen Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen. Seinen Gewinn ermittelt er durch Betriebsvermögensvergleich. Für die von ihm angekauften Fahrzeuge erstellt er in der Regel Ankaufscheine am Computer, ausnahmsweise fertigt er sie auch handschriftlich aus.

Bei einer Außenprüfung stellte sich heraus, dass in einer Reihe von Fällen die Verkäufer der Fahrzeuge nicht deren letzte Halter gewesen sind. Die Prüferin konnte die Lieferketten zwischen dem letzten Halter und dem Verkäufer nicht nachvollziehen. Fahrzeugbriefe waren im Betrieb Herrn Sommers nach dem Weiterverkauf der Fahrzeuge nicht mehr vorhanden.

Daher bat die Prüferin in 21 Fällen handgeschriebener Ankaufscheine die letzten Halter um weitere Auskünfte, um die Lieferbeziehungen aufzuklären. Sie ging dabei davon aus, dass diese Halter Herrn Sommer ohnehin unbekannt seien, und unterließ daher eine vorherige Anfrage bei ihm. Die Auskunftersuchen enthielten den Namen Herrn Sommers, den Hinweis auf seine steuerlichen Angelegenheiten sowie die Angabe, dass eine Auskunftspflicht bestehe, weil eine Sachverhaltsaufklärung durch Herrn Sommer nicht zum Ziel führe oder keinen Erfolg verspreche.

Aufgabe: War die Heranziehung der letzten Halter rechtmäßig?

Lösung:

Andere Personen (Dritte) sind im Besteuerungsverfahren ebenfalls zu Auskunft und Vorlage verpflichtet. Diese Pflicht ist aber nach § 93 Abs. 1 S. 3 AO nachrangig zur Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen: Die Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen darf entweder nicht zum Ziel geführt haben (Rückblick) oder keinen Erfolg versprechen (Prognose). Der Grund liegt darin, dass dem unbeteiligten Dritten der mit der Auskunft verbundene Aufwand nicht ohne Not zugemutet werden soll und dass ein Auskunftersuchen immer zur Preisgabe personenbezogener Daten des Steuerpflichtigen an den Dritten führt.

Wenn das Finanzamt – wie hier – sich sofort an den Dritten wenden will, muss es eine entsprechende Prognose der Erfolglosigkeit eines Auskunftsverlangens an den Steuerpflichtigen, der eigentlich zunächst zu fragen wäre, vornehmen. Um eine solche Prognose zu den Erfolgsaussichten sachgerecht vornehmen zu können, bedarf es eines klar umrissenen Sachverhalts. Denn nur so können das voraussichtliche Mitwirkungsverhalten des Steuerpflichtigen sowie dessen Ergebnis eingeschätzt werden. Dabei muss zumindest klar sein, was Ziel der Sachaufklärung sein soll. Folglich hat die Finanzbehörde Ermittlungszweck und potentielles Ermittlungsergebnis so zu umreißen, dass die Erfolgsaussichten für eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen eingeschätzt werden können.

Die Prognoseentscheidung des Finanzamtes stützt sich auf zwei Anhaltspunkte: In mehreren Fällen war der Verkäufer eines PKW nicht der jeweils letzte Halter, zudem wurden einige Ankaufscheine nicht am PC, sondern von Hand ausgestellt und es traten Auffälligkeiten auf. Es bleibt jedoch unklar, ob die sich daraus ergebende weitergehende Sachverhaltsaufklärung neben dem Steuerpflichtigen auch alle Zwischenhändler in der Lieferkette betreffen sollte. Dass die Ankaufscheine nicht am PC erstellt wurden, kann vielerlei Gründe haben und bedeutet nicht zwingend eine Manipulation. Es ist auch nicht erkennbar, warum eine Befragung des Steuerpflichtigen keinen Erfolg versprechen sollte (z.B. weil dadurch die angegebenen An-

kaufpreise widerlegt werden könnten). Wieso allein aufgrund der Auffälligkeiten angenommen wurde, die Zwischenhändler hätten nicht existiert, ist nicht nachvollziehbar. Darüber hinaus erschließt es sich nicht, wieso die ausgesuchten Fälle eine Überprüfung der Lieferkette im konkreten Einzelfall nötig gemacht hätten. Dass der Versuch einer Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen keinen Erfolg versprochen hätte, ist eine bloße Behauptung.

Damit lag der Tatbestand des § 93 Abs. 1 S. 3 AO nicht vor. Die Auskunftersuchen waren rechtswidrig.

3.2 Außenprüfung

Fall 1: Befugnis zur Außenprüfung

Herr Akintola ist seit 2011 als IT-Dienstleister selbstständig tätig. 2019 erwarb er eine Qualifikation als zertifizierter Softwaretester. In seinen Steuererklärungen gab er Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit an. Das Finanzamt qualifizierte die Einkünfte seit 2019 wegen der Tätigkeit als Softwaretester als solche aus Gewerbebetrieb; hierzu sind noch Einspruchsverfahren offen. Der Betrieb ist als Kleinbetrieb eingestuft.

Das Finanzamt hatte bei Herrn Akintola bereits für die Zeiträume 2013–2015 und 2016–2018 Betriebsprüfungen durchgeführt. In einem Aktenvermerk nach Abschluss der Prüfung 2016–2018 hieß es, im Hinblick auf gebildete Rückstellungen müsse geprüft werden, ob Herr Akintola gegen die zugrunde liegenden Forderungen die Einrede der Verjährung erheben könne.

Nachdem Herr Akintola 2020/21 ein Einfamilienhaus errichtet hatte, in dem er wohnt und seine betriebliche Tätigkeit ausübt, führte das Finanzamt eine Umsatzsteuersonderprüfung durch.

Im August 2022 ordnete das Finanzamt eine Außenprüfung für 2019–2021 an. Auf Nachfrage erklärte man Herrn Akintola, es sollten insbesondere die Rückstellungen, der Bau des Einfamilienhauses, die Einkunftsart und die Anpassung an die Ergebnisse der vorherigen Betriebsprüfung geprüft werden.

Herr Akintola legte Einspruch ein: Der Erlass der Prüfungsanordnung sei ermessensfehlerhaft und rechtswidrig. Er werde mit einem Kleinbetrieb seit 2013 ununterbrochen geprüft, nunmehr neun Jahre. Nach § 4 Abs. 3 BpO solle der Prüfungszeitraum aber nicht mehr als drei zusammenhängende Jahre betragen. Diese Regelung werde durch die drei einzelnen Prüfungsanordnungen umgangen. Bei wiederholter und lückenloser Betriebsprüfung habe das Finanzamt seine Ermessensentscheidung besonders zu begründen. Ansonsten bestehe die Vermutung, dass sachfremde Erwägungen zu einer ermessensmissbräuchlichen Auswahl geführt hätten.

Bei den vorangegangenen beiden Prüfungen seien keine bzw. nur geringfügige Änderungen bei Gewinn und Umsatz vorgenommen worden, an Art und Umfang seiner Tätigkeit habe sich nichts geändert. Der Bau des Einfamilienhauses sei bereits Gegenstand der Umsatzsteuersonderprüfung gewesen. Die Verjährung der Forderungen könne man jetzt noch nicht prüfen, da der maßgebende Darlehensvertrag erst 2015 geschlossen worden sei. Daher bestehe kein Bedürfnis nach weiterer Sachverhaltsaufklärung. Streitig sei höchstens noch die reine Rechtsfrage, ob er Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit oder aus Gewerbebetrieb erziele.

Aufgabe: War die Anordnung einer Außenprüfung 2019–2021 rechtmäßig?

Lösung:

Ob bei Herrn A. eine Außenprüfung für 2019–2021 angeordnet werden durfte, ist anhand von §§ 193 Abs. 1, 194 Abs. 1 AO zu prüfen.

Nach § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung bei Steuerpflichtigen zulässig, die freiberuflich tätig sind. Zu einer freiberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG gehört unter anderem die selbstän-

und Herr C. erwirbt eine eigene Klagebefugnis gegen den Feststellungsbescheid.

Die Vorschriften über die notwendige Beiladung regeln eine unverzichtbare Sachentscheidungsvoraussetzung, eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt deshalb einen Verfahrensverstoß dar. Das Urteil könnte auf diesem Verfahrensmangel beruhen und ist daher fehlerhaft.

(Allerdings kann Herr C. die unterlassene Beiladung nicht selbst mit einem Rechtsmittel gegen das fehlerhafte Urteil geltend machen. Dies ist nach §§ 122 Abs. 1, 57 FGO nur der V.-GmbH als Vertreterin der F.-KG möglich.)

Ergebnis:

Es liegt ein Verfahrensverstoß vor. Hiergegen kann sich die F.-KG, vertreten durch die V.-GmbH, diese vertreten durch Frau H., mit dem Rechtsmittel der Revision wehren.

9.3 Klagearten in der FGO

Fall 1: Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage?

Herr Schäfer lebt mit Frau Abel in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft in Leipzig. Sie haben zwei gemeinsame Kinder, die im Haushalt der Eltern gemeldet sind. Frau Abel erhielt 2022 als teilzeitbeschäftigte Verkäuferin einen Bruttoarbeitslohn i.H.v. 16.000 €. Herr Schäfer erzielte als freiberuflicher Webdesigner einen Gewinn aus selbständiger Arbeit i.H.v. 84.000 €. In seiner Einkommensteuererklärung beantragte Herr Schäfer unter Hinweis auf die von Frau Abel erteilte Zustimmung und darauf, dass Frau Abel ihrer Unterhaltsverpflichtung nicht zu mindestens 75 % nachkomme, die Übertragung der Kinder- und Betreuungsfreibeträge auf sich. Er habe allein die Kinderbetreuung im Hause bestritten und die gesamten Kosten für die Kinder getragen. Frau Abel habe über ein Netto-Einkommen von weniger als 1.000 € monatlich verfügt und sei berufsbedingt oft am Nachmittag, Abend und am Wochenende nicht bei den Kindern gewesen.

Im Einkommensteuerbescheid Herrn Schäfers berücksichtigte das Finanzamt Freibeträge für zwei Kinder lediglich i.H.v. 50 % und setzte die Einkommensteuer auf 23.679 € fest. Der für die volle Übertragung der Kinderfreibeträge erforderliche Nachweis, dass Frau Abel ihren Unterhaltsverpflichtungen nicht zu 75 % nachkomme, sei nicht erbracht. Da sich die Kinder in der Obhut beider Eltern befänden, kämen beide Elternteile ihrer Unterhaltsverpflichtung durch die Pflege und Erziehung der Kinder nach. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob Herr Schäfer Klage und beantragte, das Finanzamt zu verpflichten, bei ihm zwei volle Kinder- und Betreuungsfreibeträge zu berücksichtigen.

Aufgabe: Ist die Verpflichtungsklage zulässig?

Lösung:

Eine Klage hat Aussicht auf Erfolg, soweit diese zulässig und begründet ist.

1. Finanzrechtsweg

Für Klagen gegen die Einkommensteuerfestsetzung durch ein Finanzamt ist gem. § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO der Finanzrechtsweg eröffnet.

2. Zuständiges Gericht

Nach § 35 FGO entscheidet das Finanzgericht im ersten Rechtszug über alle Streitigkeiten, für die der Finanzrechtsweg gegeben ist. Nach § 38 FGO ist örtlich das Finanzgericht, in dessen Bezirk die Behörde, gegen welche die Klage gerichtet ist (hier: das Finanzamt Leipzig I oder II), ihren Sitz hat. Zuständig ist also das Sächsische Finanzgericht.

3. Beteiligten-, Prozess- und Postulationsfähigkeit

Die Beteiligtenfähigkeit ergibt sich nach § 57 FGO. Beteiligtenfähig ist, wer Träger steuerlicher Rechte und Pflichten sein kann. Dies ergibt sich aus den allgemeinen Regeln zur Steuerpflicht. Herr S. ist als natürliche Person beteiligtenfähig.

Prozessfähigkeit bedeutet, Prozesshandlungen wirksam vornehmen zu können. Nach § 58 Abs. 1 Nr. 1 FGO sind die nach dem bürgerlichen Recht Geschäftsfähigen auch prozessfähig. Davon ist bei Herrn S. auszugehen.

Bei der Postulationsfähigkeit geht es um die Frage, ob jemand vor Gericht seine Rechte selbst geltend machen kann. Nach § 62 Abs. 1 FGO können die Beteiligten vor dem Finanzgericht den Rechtsstreit selbst führen, nach § 62 Abs. 2 FGO können sie sich auch durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer vertreten lassen. Vor dem BFH müssen sich die Beteiligten nach § 62 Abs. 4 FGO vertreten lassen.

4. Statthafte Klageart

Weitere wichtige Zulässigkeitsvoraussetzung ist die Wahl der richtigen Klageart nach §§ 40 f. FGO. Die Klageart richtet sich nach dem Klagebegehren. In Betracht kommen insbesondere die Anfechtungsklage, die Verpflichtungsklage, die allgemeine Leistungsklage oder die Feststellungsklage. Durch die Anfechtungsklage kann die Aufhebung oder Änderung eines Verwaltungsakts (einer Regelung) erreicht werden, § 40 Abs. 1 (1. Alt.) FGO. Durch die Verpflichtungsklage kann ein bisher unterlassener oder bereits abgelehnter Verwaltungsakt (eine Regelung) erzwungen werden, § 40 Abs. 1 (2. Alt.) FGO. Der Unterschied ist u.a. wichtig für die Gewährung von AdV (nur bei Anfechtung) und für die Reichweite der gerichtlichen Entscheidung (Aufhebung und Änderung sind auch durch das Gericht möglich, ein Bescheiderlass nur durch das Finanzamt).

Mitunter ist es nicht ganz einfach, die statthafte Klageart zu bestimmen. Entscheidend ist im vorliegenden Fall, ob die Übertragung von Kinder- und Betreuungsfreibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG ein eigenständiger Verwaltungsakt innerhalb des Einkommensteuerbescheides ist oder nicht. Im ersten Fall wäre eine Verpflichtungsklage (gerichtet auf Übertragung der Freibeträge) statthaft, im zweiten Fall eine Anfechtungsklage (des Einkommensteuerbescheides dahingehend, dass andere Besteuerungsgrundlagen anzusetzen seien). Wegen der Grundregel in § 157 Abs. 2 AO ist von einer nicht selbständig anfechtbaren Besteuerungsgrundlage auszugehen. Der Ansatz der vollen Freibeträge kann also nur innerhalb einer Änderung des Einkommensteuerbescheides erreicht werden. Auf die Formulierung der Klage kommt es hingegen nicht an (§§ 65 Abs. 1 S. 1 + 2, 96 Abs. 1 S. 2 (2. HS) FGO). Statthaft ist also eine Anfechtungsklage.

5. Klagebefugnis

Abhängig von der Klageart ist die Klagebefugnis festzustellen. Bei der Anfechtungsklage liegt nach § 40 Abs. 2 FGO die Klagebefugnis vor, wenn der Kläger geltend macht, durch den angegriffenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Herr S. wäre durch rechtswidrig zu niedrige Freibeträge mit einer zu hohen Einkommensteuerfestsetzung belastet und dadurch in seinem Recht auf gesetzmäßige Besteuerung (§ 85 S. 1 AO) verletzt. Klagebefugnis liegt damit vor.

6. Erfolgles Vorverfahren

Sofern ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, ist dieser nach § 44 FGO Zulässigkeitsvoraussetzung für die Klage. Gegen die Einkommensteuerfestsetzung ist das Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO) als außergerichtliches Vorverfahren statthaft. Dies wurde laut Sachverhalt erfolglos durchgeführt. Nach § 44 Abs. 2 FGO ist Gegenstand der Anfechtungsklage der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Einspruchsentscheidung gefunden hat.

7. Klagefrist

Die Klagefrist für die Anfechtungsklage beträgt einen Monat ab Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (§ 47 Abs. 1 FGO).

8. Ordnungsgemäße Klageerhebung

Die Klage ist beim FG schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu erheben (§ 64 FGO). Anders als im Einspruchsverfahren nach § 357 Abs. 1 S. 2 AO reicht es nicht aus, dass der Kläger erkennbar ist, insofern ist die Form der Klage strenger.

Ferner muss nach § 65 FGO der notwendige Klageinhalt angegeben sein. Zwingend erforderlich sind die Bezeichnungen von Kläger, Beklagtem und Gegenstand des Klagebegehrens. Das Fehlen einer dieser Voraussetzungen führt zur Unzulässigkeit der Klage. Allerdings hat das FG bei Fehlen einer dieser Muss-Angabendarauf hinzuweisen und unter Fristsetzung zur Ergänzung aufzufordern, § 65 Abs. 2 FGO.

§ 65 Abs. 1 S. 2 und S. 3 FGO sehen ferner bestimmte Soll-Inhalte der Klage vor. Das eventuelle Fehlen dieser Soll-Inhalte führt allerdings nicht zur Unzulässigkeit der Klage.

Ergebnis:

Die Klage ist als Anfechtungsklage zulässig.

Fall 2: Unterlassungsklage

Die Wohneigentums-GmbH & Co. KG kauft und saniert mit Mehrfamilienhäusern bebaute Grundstücke, teilt sie in Wohnungseigentum und verkauft die Eigentumswohnungen weiter. Im Rahmen dieser Tätigkeit erwarb sie u.a. das mit einem Mehrfamilienhaus bebaute Grundstück Leipziger Str. 89, teilte das Objekt in Wohnungseigentum auf, sanierte es und verkaufte die einzelnen Wohneinheiten weiter.

Zwei Wohnungen wurden 2020 an Frau Scheffler verkauft. Für die erste Wohnung wurde als Kaufpreis 123.000 € vereinbart. Hiervon entfielen nach Angabe im notariellen Vertrag auf den Grundstücksanteil 3.000 €, die Altbausubstanz 20.000 € und die Sanierungskosten 100.000 €.

Das Finanzamt stellte die Besteuerungsgrundlagen 2020 für Frau Scheffler erklärungsgemäß fest.

2022 fand eine Außenprüfung bei der Wohneigentums-GmbH & Co. KG statt. Diese umfasste u.a. das Jahr 2020 und erstreckte sich auf alle Steuerarten und Feststellungen. In der Schlussbesprechung erklärte die Prüferin u.a.: Zum Zeitpunkt der notariellen Vertragsabschlüsse war bereits mit der Sanierung begonnen worden. Daher sei der insgesamt angefallene Sanierungsaufwand auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss des jeweiligen notariellen Vertrages aufzuteilen. Auf der Grundlage einer Berechnung des Sanierungsgrads zum Zeitpunkt der notariellen Vertragsabschlüsse ergäben sich für die an Frau Scheffler verkaufte Wohnung deutlich geringere nach § 7h EStG begünstigte Anteile (nur 53.000 €).

Die Wohneigentums-GmbH & Co. KG legte Einspruch ein und erhob nach dessen erfolglosem Abschluss Klage. Sie beantragte u.a., dem Finanzamt zu untersagen, bestimmte Geschäftsdaten wie etwa Rohgewinn, Vertriebskosten, Bautenstandsüberzahlungen u.ä. in die bis zum Kaufvertragsabschluss entstandenen Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen einzurechnen und in einem Prüfungsbericht auszuwerten. Es handele sich um personenbezogene Daten bzw. um Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse. Diese dürften nur zur Durchführung eines Besteuerungsverfahrens offenbart werden.

Aufgabe: Welche Klageart wäre statthaft? Wäre die Klage begründet?

Lösung:

Statthaft könnte eine Leistungsklage in Gestalt einer Unterlassungsklage sein, § 40 Abs. 2 FGO. Mit der Leistungsklage kann eine Leistung des Finanzamtes erreicht werden, die nicht im Erlass eines Verwaltungsaktes liegt – also eine Verpflichtung zu einer sonstigen Handlung, Duldung oder Unterlassung. Die (vorbeugende) Unterlassungsklage richtet sich gegen ein künftiges, ggf. schon beabsichtigtes oder angekündigtes, oder gegen ein gegenwärtiges Handeln des Finanzamts. Sie ist daher ein Unterfall der allgemeinen Leistungsklage, die aber nicht auf ein Tun, sondern auf ein Unterlassen des Finanzamts gerichtet ist.

Die Klage wäre begründet, wenn die W.-KG einen Unterlassungsanspruch hätte, d.h. wenn das angekündigte Handeln des Finanzamtes rechtswidrig wäre. Es könnte ein aus dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) re-

sultierender Anspruch der W.-KG bestehen, dem Finanzamt untersagen zu lassen, Geschäftsdaten (wie z.B. den Rohgewinn) im Prüfungsbericht auf eine bestimmte Weise auszuwerten und an das für den Erlass der Feststellungsbescheide zuständige Finanzamt weiterzuleiten.

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung von nach § 30 Abs. 2 AO – im Streitfall in einem Verwaltungsverfahren in Steuersachen gemäß § 30 Abs. 2 Nr. 1 a) (1. Alt.) AO – erlangten Kenntnissen u.a. dann zulässig, wenn sie der Durchführung eines Verfahrens i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 a) AO dient.

Ein solches „Dienen“ setzt voraus, dass die offenbarten Daten eine Prüfung der in einem Verfahren i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1a) oder b) AO relevanten Tatbestandsmerkmale ermöglichen, erleichtern oder auf eine festere Grundlage stellen können, dass also ein unmittelbarer funktionaler Zusammenhang zwischen der Offenbarung und der Verfahrensdurchführung besteht.

Die Auffassung des Finanzamtes, dass in den betroffenen Fällen jeweils eine von der im Vertrag vorgenommenen Kaufpreisaufteilung abweichende Aufteilung in Betracht kommt und diese abweichenden Aufteilungen in noch zu erlassenden geänderten Feststellungsbescheiden zu berücksichtigen sein werden, erscheint sachgerecht. (Die abschließende Entscheidung über diese Frage ist jedoch erst im Rahmen der Verfahren über den Erlass geänderter Feststellungsbescheide bzw. in darauffolgenden Rechtsbehelfsverfahren zu treffen).

Zwar ist eine von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf einzelne Wirtschaftsgüter grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen. Dies gilt aber nur dann, wenn keine Scheinvereinbarung und kein Gestaltungsmissbrauch vorliegen. Hier ist das Vorliegen eines solchen Gestaltungsmissbrauchs aber naheliegend, da zum Zeitpunkt der notariellen Vertragsabschlüsse bereits mit den Sanierungsarbeiten begonnen worden war und die Sanierungsaufwendungen deshalb zum Teil auf die Zeit vor und zum anderen Teil auf die Zeit nach Abschluss der jeweiligen notariellen Verträge entfallen. Da die erhöhten Absetzungen nach § 7h bzw. § 7i EStG nur solche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Erwerber umfassen, die nach Abschluss der Kaufverträge entstanden sind, ist eine Aufteilung des Sanierungsaufwands auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der notariellen Kaufverträge zutreffend.

Auch ist die Art und Weise der von der Prüferin für zutreffend gehaltenen Aufteilung der Sanierungsaufwendungen der Erwerber auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der notariellen Verträge voraussichtlich nicht zu beanstanden und „dient“ deshalb der Durchführung eines Verwaltungsverfahrens im o.g. Sinne.

Ergebnis:

Die Klage ist unbegründet.

Fall 3: Fortsetzungsfeststellungsklage

Frau Pelz wohnt in Grimma und arbeitet in Leipzig (Weg Wohnung-Arbeitsstätte: 32 km). Im Dezember 2021 beantragt sie Lohnsteuerermäßigung für 2022, da sie zum 01.01.2022 an den Standort Torgau (Weg Wohnung-Arbeitsstätte: 55 km) umgesetzt wurde. Das Finanzamt lehnte ab. Nach erfolglosem Einspruch erhob Frau Pelz Klage. Im Sommer 2023 stand die Entscheidung des Finanzgerichts immer noch aus. Frau Pelz ist sich im Klaren, dass sie nunmehr ihren Lohnsteuerabzug 2022 nicht mehr ermäßigen kann; sie ist aber weiterhin an einer Entscheidung über die strittigen Werbungskosten interessiert.

Aufgabe: Welche Möglichkeiten hat Frau Pelz?

Lösung:

Frau P. könnte den Rechtsstreit wegen Zeitablaufs in der Hauptsache für erledigt erklären, um nicht kostenpflichtig zu unterliegen. Um aber zu einer Entscheidung über die Werbungskosten zu kommen, könnte sie auch nach § 100 Abs. 1 S. 4 FGO die Feststellung beantragen, dass der ablehnende Bescheid und die Einspruchsentscheidung rechtswidrig gewesen seien. Dies nennt man Fortsetzungsfeststellungsklage (die ursprüngliche Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage wird als Feststellungsklage fortgesetzt; es geht nicht

Band 2

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Siegfried Fränznick

Falltraining Bilanzsteuerrecht

7. Auflage

Mit zwei kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
erlag

B. Klausurtechnik

1. Beginn der Klausur

Der Beginn jeder Klausur vollzieht sich in **vier** Schritten:

- **Schritt 1: Vollständiges Erfassen des Sachverhaltes.**
- **Schritt 2: Erfassen der Aufgabenstellung.**
- **Schritt 3: Erstellen eines Lösungskonzeptes.**
- **Schritt 4: Ausarbeitung der Lösung.**

Zu Schritt 1: Vollständiges (und richtiges) Erfassen des Sachverhaltes

- Zuerst Aufgabenstellung lesen → Grobe Orientierung, wo geht's hin?
- Wichtige Aspekte bereits beim ersten Lesen notieren, am Rand des Sachverhaltes oder auf einem gesonderten Blatt (erster Durchgang dient der Erfassung und evtl. Erkennen erster Probleme), wichtige Aussagen markieren, Arbeitsweise danach richten (Zeiteinteilung).
- Keine Verunstaltung des gesamten Klausurtextes mit farbigen Textmarkern.
- Sachverhalt 2-mal vollständig lesen.
- **Vollumfängliche Auswertung** (auch wenn Angaben nicht für die Lösung benötigt werden, Klausurersteller erwartet das **Auseinandersetzen mit Argumenten** → **i.d.R. Punkte**).
- **Gegebenenfalls** Sachverhalt grafisch aufbereiten (**Schaubild**).

Häufige Fehler:

- Unrichtiges oder unvollständiges Erfassen.
- Zweifel an der Vollständigkeit des Klausursachverhalts.
- Lösung anderer Sachverhalt führt zwangsläufig zu einer falschen Lösung, beste Kenntnisse der falschen Lösung bringen keine Punkte.

Fall 1 zur Klausurtechnik:

Die KG ist seit Jahren Eigentümerin des Grundstücks Weststr. 1 in Hannover. Am 30.06.14 hat die KG einen Seitenflügel ihres Anfang Januar 05 fertiggestellten, selbst genutzten Bürogebäudes, der 25 % des Gesamtgebäudes ausmachte, abbrechen lassen. An gleicher Stelle errichtete sie einen neuen Gebäudeteil (Anbau). Die angefallenen Abbruchkosten laut Rechnung vom 12.08.14, die die KG erst in 15 bezahlte, **buchte sie:**

s.b. Aufwand	20.000 €	an Gebäude	23.800 €
Vorsteuer	3.800 €		

Die Architektenrechnung über den Neubauteil beinhaltet auch ein Entgelt für eine gutachtliche Stellungnahme über die Zweckmäßigkeit des Abbruchs des Seitenflügels. Die Rechnung setzt sich wie folgt zusammen:

Architektenhonorar	20.000 €
Gutachtliche Stellungnahme	10.000 €
=	30.000 €
Umsatzsteuer	5.700 €
Gesamtbetrag	35.700 €

Die KG buchte:

a.o. Aufwand	10.000 €	an Bank	35.700 €
Gebäude Weststr. 1	20.000 €		
Vorsteuer	5.700 €		

Aus dem Abbruchmaterial waren noch einige Materialien im Restbuchwert von 10.000 € verwendbar, die im Sommer 14 beim Neubau verwendet wurden. Der Buchhalter der KG sah keine Veranlassung, aufgrund dieses Vorgangs eine Buchung vorzunehmen.

Der neue Gebäudeteil wurde am 01.10.14 fertiggestellt und sofort nach Bezugsfertigkeit auf die Dauer von 10 Jahren fest an einen Rechtsanwalt vermietet. Dieser zahlte am 01.10.14 neben der ersten Jahresmiete in Höhe von 7.140 € (einschließlich Umsatzsteuer) einen verlorenen Zuschuss von 11.900 € (einschließlich Umsatzsteuer), über den die KG folgende Rechnung ausgestellt hat:

Zuschuss für Neubauteil	10.000 €
Umsatzsteuer	1.900 €
Gesamtbetrag	11.900 €

Die KG buchte:

Bank	7.140 €	an Miete	7.140 €
------	---------	----------	---------

Bank	11.900 €	an Gebäude	10.000 €
		Umsatzsteuer	1.900 €

Die Baukosten in Höhe von 300.000 € zzgl. 57.000 € Umsatzsteuer bezahlte die KG am 30.09.14, wobei sie 5 % des Rechnungsbetrages wegen der Garantieleistungen einbehält, jedoch am 10.05.15 auf Drängen des Bauunternehmers unter Hinweis auf die gegebene Bankbürgschaft für Gewährleistungsansprüche zahlte.

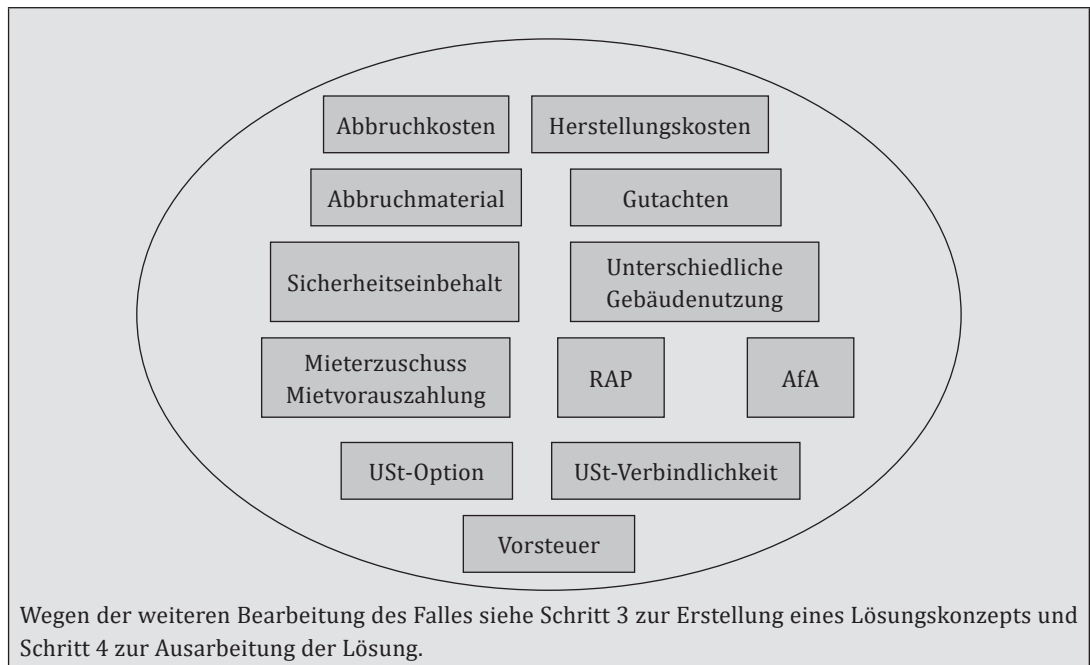
Die KG buchte:

Gebäude Weststr. 1	285.000 €	an Bank	339.150 €
Vorsteuer	54.150 €		

Die ursprünglichen Herstellungskosten des Gebäudes Weststr. 1 haben 500.000 € betragen. Die Gebäudeherstellungskosten wurden gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG zutreffend mit jährlich 2 % abgeschrieben. Für 14 ist noch keine AfA gebucht worden.

Aufgabe: Beurteilen Sie den Sachverhalt bilanzrechtlich mit Fundstellen und Umbuchungen.

Lösung: Bei **umfangreichen verschachtelten Sachverhalten** kann eine Auflistung der abgefragten Themen in einer Art „**brain-storming**“ zweckmäßig sein.



Zu Schritt 2: Erfassen der Aufgabenstellung

1. Allgemeines

In der Regel ist nach der Aufgabenstellung ein **niederer (StB-)Gewinn** zu ermitteln. Dabei ist stets von der in den Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) wiedergegebenen – aktuellen – Rechtsauffassung der Finanzverwaltung auszugehen. Der Steuerpflichtige möchte kein Rechtsbehelfsverfahren mit dem Finanzamt führen.

Beispiel:

„Gehen Sie bei Ihrer Stellungnahme davon aus, dass bei handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten auf der Aktivseite die geringstmöglichen und auf der Passivseite die höchstmöglichen Wertansätze gewählt werden. Sollte sich dadurch die Notwendigkeit abweichender Steuerbilanzwerte ergeben, so sind diese anzugeben.“

Bei steuerlichen Wahlrechten ist darauf zu achten, dass das Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG geführt wird (siehe BMF, Beck-Texte § 5/14).

In Klausuren kann die Aussage im Teil Sachverhalt oder Aufgabe angesprochen sein.

Lesen Sie aber bitte genau die Aufgabenstellung durch und verlassen Sie sich nicht auf bisherigen Aufgabenstellungen.

Denkbar wäre auch folgende Aufgabenstellung:

Beispiel:

„Die GmbH möchte einen hohen Handelsbilanzgewinn (hohes Vermögen 1. oder 2. Priorität), jedoch möglichst wenig Steuern (1. oder 2. Priorität) zahlen. Im Zweifel soll die geringe Steuerlast vorgehen.“ Beachte angegebene Prioritäten.

In diesen Fällen ist es entscheidend, die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften und deren Wechselwirkungen zu beherrschen.

E. Prüfungsschema

1. Ansatz dem Grunde nach

→ §§ 240, 242, 246, 248 Abs. 2 HGB bzw. § 249 HGB für Rückstellungen, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG, ggf. § 8 Abs. 1 KStG.

Die Einschränkungen nach §§ 5 Abs. 6, 5 Abs. 2, 2a, 3, 4, 4a, 4b, 6, 6a EStG sind zu beachten.

2. Ansatz der Höhe nach

→ §§ 253 Abs. 1, Abs. 2–5, 255 Abs. 1, 2 HGB, §§ 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1–3, 7, 6a, Abs. 5 EStG.

Handelt es sich bei dem Bilanzposten um ein Wirtschaftsgut?

Vermögensgegenstand = Wirtschaftsgut

- Sachen, Rechte, tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten, wirtschaftliche Vorteile,
- deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und
- die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich (bewertungsfähig) und
- einzeln (so HGB oder mit dem Betrieb, so EStG) übertragbar sind (verkehrsfähig),
- sofern die Aufwendungen (in der Regel) einen über das Geschäftsjahr hinausgehenden Nutzen für das Unternehmen haben (H 4.2 Abs. 1 EStH).

Wer ist wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes?

- Erwerb unter Eigentumsvorbehalt
→ Erwerber (§ 449 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB).
- Sicherungsübereignung
→ Sicherungsgeber (§§ 930, 870 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 AO).
- Treuhandverhältnisse
→ Treugeber (§ 39 Abs. 2 AO).
- Rollende Ware
→ unmittelbarer oder mittelbarer Besitz Gefahrübergang reicht nicht (§§ 447, 644 BGB).
- Kommissionsgeschäfte
→ Kommittent (§§ 383 ff. HGB, § 39 AO).
- Leasing (Erlasse Beck, § 6.1–6.4).
- Nießbrauch.
- Gebäude auf fremden Grund und Boden.
- Factoring.

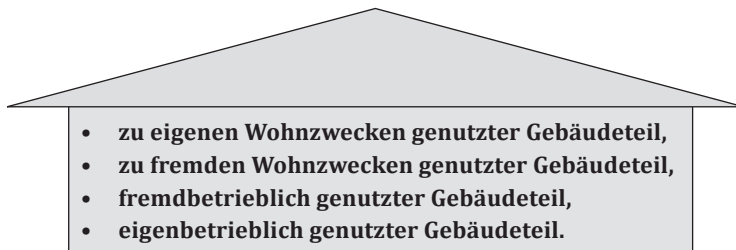
Gehört das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen?

Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter (keine Gebäude)

Betriebliche Nutzung	§ 5 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
über 50 %	Notwendiges BV	Notwendiges BV	Notwendiges BV
10–50 %	Gewillkürtes BV	Gewillkürtes BV	Gewillkürtes BV evtl. geduldetes BV
unter 10 %	Notwendiges PV	Notwendiges PV	Notwendiges PV

Unabhängig der Zuordnung des Wirtschaftsguts erfolgt Aufteilung der **Aufwendungen einschließlich AfA** in Betriebsausgaben oder Kosten der privaten Lebensführung, ggf. durch Schätzung (R 4.7 EStR, H 4.7 Abs. 1 „Gemischt genutzte“ EStH). Ein Wirtschaftsgut wird aber nicht ohne Entnahme zum Privatvermögen, wenn die betriebliche Nutzung 10 % unterschreitet.

Gemischt genutzte Gebäude (Gebäudeteile) als selbständige Wirtschaftsgüter



Jeder der vier **unterschiedlich genutzten Gebäudeteile** ist ein **selbständiges Wirtschaftsgut**, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht.

Jeder Teil kann nur in vollem Umfang Privatvermögen oder in vollem Umfang Betriebsvermögen sein (R 4.2 Abs. 3 EStR).

Hinweis! Zuordnung zum gewillkürten BV ist bereits im Klausursachverhalt durch entsprechende Buchung getroffen. Wenn dies zulässig war, kann danach **keine andere Zuordnung** getroffen werden (Einlage = tatsächlicher Vorgang).

Entsprechendes gilt für den Grund und Boden, wobei klausurtechnisch erst die Zuordnung des Gebäudes getroffen wird. Der Grund und Boden schließt sich dem an (H 4.2 Abs. 7 <anteilige Zugehörigkeit...> EStH).

Muss das Wirtschaftsgut in der Bilanz angesetzt werden?

Grundsatz: Ansatzpflicht.

Ausnahmen:

- Ansatzverbot
§ 248 Abs. 1, 2 S. 2 HGB = § 5 Abs. 2, 3, 4a, 4b EStG oder
- Ansatzwahlrecht
HGB: § 248 Abs. 2 S. 1 (soweit nicht S. 2), § 250 Abs. 3
Steuerlich: Nur bei Rücklagen, vgl. § 6b EStG, R 6.5, 6.6 EStR.

Grundsatz:

HB	StB
Aktivierungsgebot	Aktivierungsgebot
Aktivierungswahl	Aktivierungsgebot
Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Passivierungsgebot	Passivierungsgebot
Passivierungswahl*	Passivierungsverbot
Passivierungsverbot	Passivierungsverbot

* Derzeit gibt es im HGB keine Passivierungswahlrechte.

Fall 19:

Die Beton-GmbH hat ab Jahresbeginn 07 vom Hersteller eine neuartige Mischanlage für 4 Jahre unkündbar gemietet. Dabei handelt es sich um eine Neukonstruktion, die die GmbH im Hinblick auf mögliche Risiken (Konstruktionsmängel usw.) nicht kaufen wollte. Sie musste sich dafür allerdings auf eine unkündbare Mietzeit einlassen. Nach Ablauf dieser (Grund-)Mietzeit kann sie die Anlage zurückgeben oder sich für einen Kauf zu dem dann erzielbaren (second hand) Marktpreis entscheiden. Der Listenpreis der Anlage betrug 60.000 € zuzüglich Umsatzsteuer; die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird mit 5 Jahren angenommen. Die auf der Grundlage banküblicher Zinsen und Kosten kalkulierte Monatsmiete beträgt 1.600 € zuzüglich Umsatzsteuer. Außerdem hat die GmbH die Wartungskosten zu tragen.

Nachdem sich die Anlage bereits nach kurzer Betriebsdauer als überaus leistungsstark und robust erwies, wollte sie die GmbH nun doch kaufen. Der Hersteller wäre hierzu ungeachtet des unkündbaren Mietvertrages gegen einen Übernahmepreis von 50.000 € zum Jahreswechsel 07/08 bereit gewesen. Da sich die Entscheidung hierüber jedoch verzögerte, konnte der Erwerb erst zum 01.02.08 zu einem geringfügig geänderten Entgelt erfolgen.

Der Buchhaltungsleiter hat die Mieten- und Wartungskosten bisher als Betriebsaufwand gebucht. Er ist aber unsicher, ob das Rechtsverhältnis nicht hätte bereits in 07 als Kauf (Mietkauf) behandelt und dementsprechend die Anlage unter Berücksichtigung von AfA bereits in 07 aktiviert und die Kaufpreisen passiviert werden müssen.

Fall 20:

Am 01.07.09 hat die Wohnbau KG einen Spezialkran, der ausschließlich bei ihr einsetzbar ist, gegen eine monatliche Miete von 5.000 € (zuzüglich Umsatzsteuer) gemietet. Der Vertrag sieht vor, dass der Kran nach Ablauf einer unkündbaren Grundmietzeit von 4 Jahren (09 bis 13) durch Verrechnung mit den Mietraten ohne weitere Zuzahlungen Eigentum der KG wird. Die Mietzahlungen sind am 30.12. und ab 30.06. jeden Jahres halbjährlich fällig.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des ab 01.07.09 eigenbetrieblich genutzten Krans beträgt 5 Jahre (AfA linear). Die Anschaffungskosten des Vermieters betragen 200.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Außerdem hat der Vermieter einen einmaligen Zuschlag von 18.000 € zuzüglich Umsatzsteuer gefordert und erhalten. Die Mietraten und der einmalige Zuschlag sind wie folgt gebucht worden:

09:

Sonstige Kosten	18.000 €	an Bank	57.120 €
Vorsteuer	3.420 €		
Miete	30.000 €		
Vorsteuer	5.700 €		

10:

Miete	60.000 €	an Bank	71.400 €
Vorsteuer	11.400 €		

Aufgaben:

1. Der Sachverhalt ist steuerrechtlich zu würdigen (planmäßige Abschreibung, AfA linear).
2. Die evtl. zu bilanzierenden Bilanzposten per 31.12.09 und 31.12.10 sind zu entwickeln.
3. Die Gewinnauswirkungen und entsprechenden Umbuchungen für die Jahre 09 und 10 sind darzustellen (siehe Anlage).

Mehr- und Weniger-Rechnung**Bilanzmethode:**

		09		10	
Posten	Tz.	+	./.	+	./.
Summe der Änderungen					
Saldierte Änderungen					
Gewinn					
Verlust					

G + V-Methode:

		09		10	
Posten	Tz.	+	./.	+	./.
Summe der Änderungen					
Saldierte Änderungen					
Gewinn					
Verlust					

Fall 21:

Alfons Alt (A) betreibt seit 15 Jahren in Karlsruhe eine Spielwarenproduktion in der Rechtsform eines im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmens.

Er erstellt seine Schlussbilanzen jeweils am 30.09.

Der von A angestellte Buchhalter (B) hat die Buchführung und auf den 30.09.08 eine vorläufige Bilanz erstellt. B hat allerdings noch einige Zweifel hinsichtlich einzelner Geschäftsvorfälle bzw. Buchungsvorgänge und wie er die dargelegten Wünsche des A bilanztechnisch erfüllen kann.

A wendet sich deshalb an Sie als Steuerberater und bittet um Überprüfung der nachfolgend dargestellten Einzelsachverhalte hinsichtlich deren bilanziellen Behandlung.

Aufgabe:

1. Nehmen Sie zu dem nachfolgend dargestellten Einzelsachverhalt unter Hinweis auf die einschlägigen handels- und steuerrechtlichen Rechtsvorschriften Stellung.
2. Geben Sie dabei die jeweils noch erforderlichen Buchungen sowie evtl. Korrekturbuchungen in der „Steuerbilanz“ für das betreffende Wirtschaftsjahr an.
3. Sollten außerbilanzielle Änderungen erforderlich sein, sind diese anzuführen und deren Auswirkungen darzustellen.

Hinweise!

- A versteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und führt ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus. Die Eingangsrechnungen erfüllen sämtliche Voraussetzungen der §§ 14 ff. UStG.
- Eine Übertragung etwaiger steuerfreier Rücklagen ist im Wirtschaftsjahr 07/08 nicht vorgesehen. Die Grenzen des § 7g EStG sind seit Jahren überschritten.
- Cent-Beträge sind zu runden.
- Sofern sich aus dem Sachverhalt nichts anderes ergibt, wurden noch keine Buchungen vorgenommen.
- Auf evtl. von der Steuerbilanz abweichende Bilanzansätze in der Handelsbilanz, die sich aus dem HGB ergeben, ist hinzuweisen und soweit die Angaben reichen zu berechnen.
- Auf gewerbesteuerliche Probleme ist nicht einzugehen.
- Die Jahre 07, 08 usw. sind neutrale Jahre.
- Es gilt die aktuelle Rechtslage, AfA linear.

Einzelsachverhalt:

A hat am 28.06.08 für die Zeit vom 01.08.08 bis zum 31.07.11 eine Maschine gemietet. Der Mietvertrag ist mit einer unkündbaren Mietzeit von drei Jahren und einer am Monatsende fälligen Mietrate von monatlich 1.500 € zzgl. Umsatzsteuer ausgestaltet.

Die Fa. Rent und Lease GmbH hatte für Anschaffungskosten von 50.000 € die Maschine erworben (bND = 5 Jahre). Zusätzlich wurde vereinbart, dass A die Maschine nach Ablauf der Grundmietzeit für 800 € zzgl. Umsatzsteuer für weitere zwei Jahre weitermieten kann.

Eine Rechnung über die Leasingraten mit der zutreffend ausgewiesenen Umsatzsteuer ging bei A am 05.10.08 ein.

Wegen Schwierigkeiten in der Kreditorenbuchhaltung wurden in 08 keine Zahlungen mehr geleistet. A überwies die Leasingraten für August und September daher erst am 08.10.08.

Es erfolgten daher keine Buchungen.

Fall 22:

Im Juni 2024 (Echtjahr) benötigte F einen neuen Lieferwagen. Er konnte bereits Ende Juni 24 einen Nutzungsvertrag mit einer beiderseits unkündbaren Laufzeit 01.07.24 bis 30.06.27 mit der Hanse-AG (AG, Sitz Hamburg) abschließen.

Am 01.07.2024 wurde der Lieferwagen durch F bei einem Hamburger Autohaus abgeholt.

Nach der im o.g. Vertrag enthaltenen Kaufoption kann F den Lieferwagen nach Ablauf der fest vereinbarten Mietzeit für 18.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erwerben. Die monatlichen Raten betragen 1.300 € zuzüglich Umsatzsteuer. Am 01.07.24 musste F noch eine einmalige Sonderzahlung i.H.v. 6.000 € zuzüglich Umsatzsteuer leisten. Rechnungen der Hanse-AG in entsprechender Höhe (mit Umsatzsteuerausweis) liegen vor.

Bei der Berechnung der Mietraten hat die AG 44.000 € Anschaffungskosten und Nebenkosten netto zugrunde gelegt. Nach der im o.g. Vertrag enthaltenen Kaufoption kann F den Lieferwagen nach Ablauf der vereinbarten Mietzeit für 18.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erwerben. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Lieferwagens beträgt nach der amtlichen AfA-Tabelle 6 Jahre.

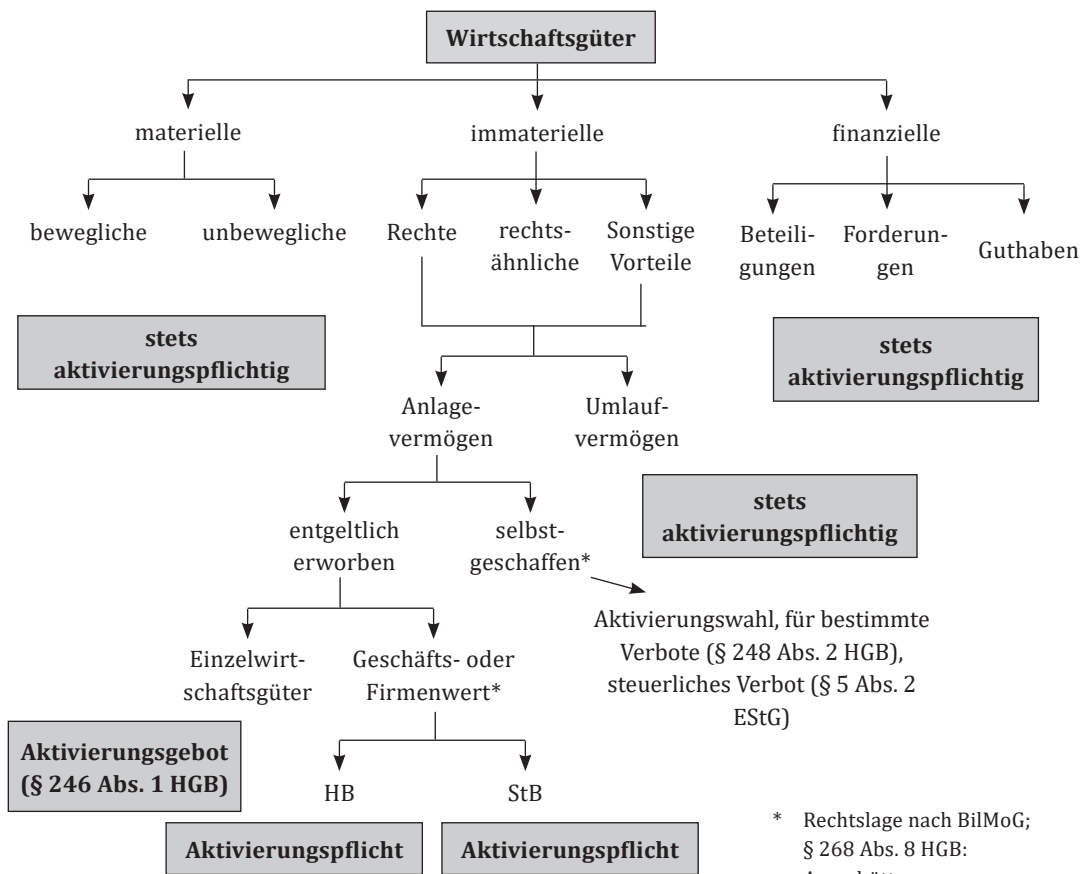
I. Weitere ausgewählte Prüfungsfälle

Nachfolgend werden prüfungsrelevante Fälle in der systematischen Reihenfolge der Anordnung der Bilanz nach § 266 Abs. 2 HGB dargestellt.

Da sich die Aufgaben lediglich auf die auszugsweise zu prüfenden Sachverhalte erstrecken, wurden die Aufgabenstellungen um ständige Wiederholungen zu vermeiden regelmäßig verkürzt dargestellt (vergleiche hierzu Abschnitt B).

Die Lösungen enthalten auch die zu vergebenden Punkte.

Im Anschluss an die prüfungsrelevanten Lösungen werden als Lösungshilfen Erläuterungen oder systematische Übersichten angeboten.



Im Gegensatz zu materiellen Wirtschaftsgütern (konkrete körperliche Gegenstände) sind **immaterielle Wirtschaftsgüter ohne körperliche Gestalt** (wie z.B. Rechte oder geistige Inhalte, R 5.5 Abs. 1 EStR).

1. Immaterielle Wirtschaftsgüter

Fall 31:

Sie haben gerade die Steuerberaterprüfung mit Erfolg hinter sich gebracht und Ihr Büro eröffnet und schon kommt ein Mandant mit folgendem Problem auf Sie zu:

Ihr Mandant ist im Internetbereich tätig.

Im Rahmen des Unternehmensgegenstandes werden Internetseiten mit Arbeitnehmern des eigenen Betriebs zur eigenen längerfristigen Verwendung, aber auch im Rahmen sowohl von Werkverträgen als auch Dienstverträgen für andere Unternehmen erstellt (Ersterstellung).

Nach einiger Zeit werden diese Internetprodukte zum Teil aktualisiert. Es werden aber auch erhebliche Verbesserungen angebracht, die bis zu einer Neuerstellung führen.

Aufgabe: Ihr Mandant möchte nun von im Rahmen einer gesicherten mit Rechtsgrundlagen versehenen Stellungnahme wissen, wie die Aufwendungen für die verschiedenen Maßnahmen handels- und bilanzsteuerrechtlich zu behandeln sind.

Nehmen Sie zu den verschiedenen Gestaltungsvarianten aus der Sicht der Agentur und des Nutzers in Kurzform aber erschöpfend mit Angabe der Rechtsgrundlagen Stellung. Im Falle einer Aktivierung ist auch auf die Bewertung einzugehen.

Fall 32:

Die A-GmbH erwarb am 01.09.08 ein Unternehmen zu einem Gesamtpreis von 12 Mio. €. Sämtliche Aktiva und Passiva wurden zum Erwerbszeitpunkt 01.09.08 auf die A-GmbH übertragen. Für das Unternehmen ergaben sich zum Erwerbszeitpunkt folgende Zeitwerte (Teilwerte):

Gebäude	2,0 Mio. €
Selbstgeschaffene bisher nicht bilanzierte Verlagsrechte	0,1 Mio. €
Geschäftsausstattung	0,4 Mio. €
Maschinelle Aggregate	1,8 Mio. €
Fuhrpark	0,2 Mio. €
Vorräte	6,3 Mio. €
Forderungen	1,8 Mio. €
Verbindlichkeiten	1,3 Mio. €
Bilanzierungshilfe aktive latente Steuer nach § 274 HGB	0,5 Mio. €
Übernommene bisher nicht bilanzierte Pensionsverpflichtungen	1,0 Mio. €

Die Teilwerte am 31.12.08 sind insgesamt um 10 % gestiegen.

Da bei dem Gesamtunternehmen voraussichtlich ein Verlust erwartet wird, möchte die A-GmbH in der Handels- und Steuerbilanz einen evtl. Firmenwert aktivieren.

Als Abschreibungszeitraum für den Firmenwert sollen 10 Jahre gewählt werden.

Aufgabe: Beurteilen Sie bitte den Sachverhalt.

Lösung Fall 16:

	Punkte																																			
Es liegt ein Kommissionsverhältnis i.S.d. §§ 383 f. HGB zwischen K (Kommittent) und A (Kommissionär) vor, denn A hat es übernommen, die Ware für Rechnung des K (nicht für eigene), jedoch in eigenem Namen (nicht im Namen von K) zu verkaufen (§ 383 Abs. 1 HGB).	1																																			
Die Ware ist am 31.12.01 dem Kommittenten (K) zuzurechnen, weil er ihr rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer bis zum Vollzug des Erfüllungsgeschäftes, d.h. der Lieferung der Kommissionsware an den Dritten, bleibt (§ 246 Abs. 1 S. 1 und 2, § 247 Abs. 2 – Umkehrschluss Umlaufvermögen – HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG).	2																																			
Er hat sie in seiner Bilanz zum; 31.12.01 mit den Anschaffungskosten von 7.000 € zu bilanzieren (§§ 253 Abs. 1 S. 1, 255 Abs. 1 S. 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Zwischen A und K liegen zum 31.12.01 schwebende Geschäfte vor, die keine Buchung erforderlich machen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).	3																																			
Ein Leistungsaustausch liegt erst vor mit der Lieferung vom Kommissionär (A) an den Dritten (steuerbare Lieferung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Im vorliegenden Fall ist dies der 10.01.02 (Erfüllungsgeschäft). Gleichzeitig liegt eine Lieferung vom Kommittenten K an A vor (§ 3 Abs. 3 UStG, 2 Lieferungen gleichzeitig). Bis dahin bzw. zum 31.12.01 entsteht weder Umsatz- noch Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.	4																																			
Nach Ausführung des Erfüllungsgeschäftes werden folgende Buchungen zwischen A und K erforderlich: Kommissionär (A): <table><tr><td>Forderung</td><td>14.280</td><td>an</td><td>Verbindlichkeit K</td><td>12.852</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>Provisionserlöse</td><td>1.200</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>USt</td><td>228</td></tr></table> Alternativ: <table><tr><td>Wareneinkauf</td><td>12.000</td><td>an</td><td>Verbindlichkeit K</td><td>14.280</td></tr><tr><td>VSt</td><td>2.280</td><td></td><td></td><td></td></tr></table> <table><tr><td>Forderung an K</td><td>1.428</td><td>an</td><td>Provisionserlöse</td><td>1.200</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>VSt</td><td>228</td></tr></table>	Forderung	14.280	an	Verbindlichkeit K	12.852				Provisionserlöse	1.200				USt	228	Wareneinkauf	12.000	an	Verbindlichkeit K	14.280	VSt	2.280				Forderung an K	1.428	an	Provisionserlöse	1.200				VSt	228	5
Forderung	14.280	an	Verbindlichkeit K	12.852																																
			Provisionserlöse	1.200																																
			USt	228																																
Wareneinkauf	12.000	an	Verbindlichkeit K	14.280																																
VSt	2.280																																			
Forderung an K	1.428	an	Provisionserlöse	1.200																																
			VSt	228																																
Kommittent (K): <table><tr><td>Forderung an A</td><td>12.852</td><td>an</td><td>Warenverkauf</td><td>10.800</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>USt</td><td>2.052</td></tr></table> Alternativ: <table><tr><td>Wareneinkauf</td><td>12.000</td><td>an</td><td>Erlöse Warenverkauf</td><td>12.000</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td>USt</td><td>2.280</td></tr><tr><td>Provisionsaufwand</td><td>1.200</td><td>an</td><td>Verbindlichkeit A</td><td>1.428</td></tr><tr><td>VSt</td><td>228</td><td></td><td></td><td></td></tr></table>	Forderung an A	12.852	an	Warenverkauf	10.800				USt	2.052	Wareneinkauf	12.000	an	Erlöse Warenverkauf	12.000				USt	2.280	Provisionsaufwand	1.200	an	Verbindlichkeit A	1.428	VSt	228				6					
Forderung an A	12.852	an	Warenverkauf	10.800																																
			USt	2.052																																
Wareneinkauf	12.000	an	Erlöse Warenverkauf	12.000																																
			USt	2.280																																
Provisionsaufwand	1.200	an	Verbindlichkeit A	1.428																																
VSt	228																																			
Die alternative Buchung ist damit begründet, dass nach HGB ein Dienstleistungsverhältnis vorliegt (Provision), während umsatzsteuerlich 2 Lieferungen stattfinden.																																				

Lösung Fall 17:

	Punkte
Voraussetzung zur Bilanzierung ist:	1
1. dass der Vermögensgegenstand zum Vermögen des Kaufmanns gehört und zwar entweder bürgerlich-rechtlich oder wirtschaftlich. (§ 246 Abs. 1 S. 1, 2 HGB).	
2. dass der Kaufmann die Verfügungsmacht erlangt hat, d.h. den unmittelbaren oder mittelbaren Besitz, auch wenn der Eigentumserwerb noch aussteht. Denn durch den Besitz in Verbindung mit der vertraglichen Berechtigung zur Benutzung oder zur Weiterveräußerung der Sachen ist der Kaufmann in der Lage, darüber unter Ausschluss des Eigentümers zu verfügen.	2
3. Die GmbH hat den Besitz erst nach dem Bilanzstichtag erlangt, nämlich mit dem Empfang des Konnossements, das im Seefrachtverkehr zur Verfügung über die Ware berechtigt (vgl. analog H 5.3 (zeitliche Erfassung von Waren) EStH ! 03.01.02).	3
4. Preisgefahr bedeutet, dass der Käufer (die GmbH) die Ware bezahlen muss, jedoch keine Ware bekommt bei zufälligem Untergang der Ware. Diese Preisgefahr ist mit der Übergabe an die selbständige Transportperson, d.h. mit der Verschiffung übergegangen auf die GmbH, also noch im alten Wirtschaftsjahr. Der Gefahrübergang sei jedoch nach BFH unerheblich . Die Zugehörigkeit zum Vermögen des Kaufmanns setzt die Erlangung der Verfügungsbefugnis voraus.	4
5. Ja. Es ist also möglich, dass Vermögensgegenstände, die am Bilanzstichtag unterwegs ist, weder vom Verkäufer noch vom Käufer aktiviert werden muss.	5

Lösung Fall 18 (Mietkauf):

	Punkte
Schrottpresse Ansatz dem Grunde nach: Die Bilanzierung der Schrottpresse hat mit Wirkung vom 01. November 06 zu erfolgen (§§ 240, 242, 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG, § 9a EStDV). Der Mietvertrag über die Schrottpresse war ein echter Mietkaufvertrag .	1
Der Mietzins war nicht offensichtlich unangemessen hoch, die OHG hätte die Schrottpresse nach einer nicht als erfolgreich angesehen Erprobung nicht erworben und hätte für diesen Fall auch mangels Grundmietzeit binnen Monatsfrist den Mietvertrag kündigen können. Die Schrottpresse ist daher erst mit Erwerb dem Betriebsvermögen der OHG zuzurechnen ist.	2
Ansatz der Höhe nach: Die Schrottpresse ist handelsrechtlich als Vermögensgegenstand sowie steuerrechtlich als Wirtschaftsgut (abnutzbares bewegliches Anlagevermögen, § 247 Abs. 2 HGB) mit den Anschaffungskosten vermindert um die planmäßigen Abschreibungen bzw. die AfA zu bilanzieren (§ 253 Abs. 1 S. 1, 3 S. 1, 2, § 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG).	3

				Punkte
Bei der Ermittlung der Anschaffungskosten sind die angerechneten Mietzahlungen abzüglich des bis zum Erwerb eingetretenen Wertverzehr (AfA durch Vermieter) einzu-beziehen:				4
Restkaufpreis		1.000.000 €		
Angerechnete Mietzahlung		+ 200.000 €		
Wertverzehr		./.. 100.000 €		
Anschaffungskosten		1.100.000 €		
Korrekturbuchung:				5
Maschinen	100.000 €	an Mietaufwand	100.000 €	
Die Gewinnauswirkung aus dieser Buchung beträgt +100.000 €. Zur Ermittlung der AfA ist von den tatsächlichen Anschaffungskosten auszugehen, diese sind auf die Restnutzungsdauer (110 Monate) zu verteilen: 1.100.000 € : 110 = 10.000 € × 2 = 20.000 €. Im Ergebnis ist die Buchung durch B rechtlich nicht zu beanstanden.				
Weil aber der niedrigste Gewinn ermittelt werden soll, war für 2009 und 2010 die AfA nach § 7 Abs. 2 S. 1–3 EStG in Verbindung mit einem evtl. Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG zu prüfen. Seit 2011 ist die degressive AfA steuerlich nicht mehr zulässig. Bei Vorliegen der Voraussetzungen wäre eine Sonderabschreibung nach §§ 7g Abs. 5, 5 Abs. 1 S. 1 2. HS EStG vorzunehmen. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde wieder eine degressive Afa von 20 %, maximal das 2-fache der linearen AfA eingeführt für Anschaffungen/Herstel-lungen nach dem 31.03.2024 und vor dem 01.01.2025.				6
1.100.000 € × 25 % × $\frac{2}{12}$ = 45.833 € (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG). Handelsrechtlich könnte eine degressive AfA – auch nach 2010 – gewählt werden (wenn wirtschaftlich begründet).				7
Korrekturbuchung:				8
AfA (45.833 ./.. 20.000 =)		25.833 €	an Maschine (Schrottpresse)	
Die Gewinnauswirkung aus dieser Buchung beträgt 25.833 €.				
Anlage Teil III Gewinnauswirkung (bei Annahme von § 7 Abs. 2 EStG):				9–10
Vorgang	Erfolgskonto	+	./..	
Schrottpresse	Mietaufwand	100.000 €		
	AfA		25.833 €	
Summen	100.000 €	25.833 €		
Saldo		74.167 €		

		Punkte
Insgesamt ergeben sich folgende abzugsfähige Vorsteuern:		3
Aus dem Kaufpreis	133.000 €	
Aus der Maklerprovision	1.140 €	
Aus den Notarkosten	<u>760 €</u>	
Insgesamt	134.900 €	
Aufstellung der Anschaffungskosten:		4
Kaufpreis	700.000 €	
GrESt	+ 35.000 €	
Maklerprovision	+ 6.000 €	
Notarkosten	+ 4.000 €	
Grundbuchkosten	+ 500 €	
=	745.500 €	
5/7 Gebäude	532.500 €	
2/7 Grund und Boden	213.000 €	5
Buchung: Grund und Boden 213.000 €, Gebäude 532.500 €, Vorsteuer 134.900 € an Geldkonto 747.400 € (700.000 + 12.400 + 35.000), USt Verbindlichkeit 133.000 € (§ 13b UStG).		

Erläuterung:

Entgegen dem Zivilrecht (vgl. §§ 93 ff. BGB) sind Grund und Boden und Gebäude verschiedene Wirtschaftsgüter, die auch bei der Frage der Teilwertabschreibung getrennt zu bewerten sind (keine Kompensation der Teilwerte).

Grund und Boden ist nicht abnutzbar, womit nur Teilwertabschreibung und keine AfA, auch keine AfAa in Betracht kommen.

Lösung Fall 46 (Erwerb und Abbruch):

	Punkte
Das erworbene Grundstück (Grund und Boden und Garagengebäude) ist ab November 06 mit Übergang von Nutzen und Lasten zu erfassen (§§ 240, 242, 246 Abs. 1 S. 1, 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG) und mit den Anschaffungskosten zu bewerten (§§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG).	1
Zu den Anschaffungskosten des Grundstücks gehören:	2
<ul style="list-style-type: none"> Die Kaufpreiszahlung von 120.000 €. Die Nebenkosten der Anschaffung (GrESt, Beurkundung, Eintragung). 	3
<ul style="list-style-type: none"> Der gemeine Wert der übertragenen Rechte (Tausch), § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG. 	

	Punkte												
<p>Soweit die Aufwendungen im folgenden Jahr bezahlt wurden, sind sie zum 31.12.06 als sonstige Verbindlichkeiten aus LuL auszuweisen (§§ 242, 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6 EStG) und mit dem Nennwert zu bewerten (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB, §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG ohne Abzinsung wegen kurzer Laufzeit).</p> <p>Die Übertragung der Rechte ist noch als Umsatzerlös zu erfassen. Es handelt sich um eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 9 UStG).</p> <p>Der gemeine Wert von 80.000 € ist ein Bruttowert, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (§ 10 Abs. 1, 2 UStG).</p>	4												
<p>Erlöse (sonstige betriebliche Erträge) = 67.226,89 €, Umsatzsteuer = 12.773,11 €.</p>	5												
<p>Nicht zu den Anschaffungskosten des Grundstücks gehören:</p> <ul style="list-style-type: none"> Die Vorsteuer, § 9b Abs. 1 EStG. Die Abstandszahlung an den Pächter in Höhe von 20.000 €. 	6												
<p>Da die Zahlung an den Pächter für die vorzeitige Räumung des Grundstücks zur Errichtung eines Gebäudes erfolgt, liegen insoweit Herstellungskosten des neuen Gebäudes vor (H 6.4 „Entschädigungs- oder Abfindungszahlungen“ EStH).</p>	7												
<p>Es handelt sich hier um eine vGA, weil die A-GmbH einem fremden Dritten, der nicht Gesellschafter ist, nur 160.000 € für das Grundstück gezahlt hätte. Es liegt somit eine Vermögensminderung bei der GmbH vor, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat und keine offene GA ist.</p> <p>Die verdeckte Gewinnausschüttung beträgt 40.000 €.</p>	8												
<p>Die ferner erforderliche Einkommensminderung ergibt sich durch die noch vorzunehmende Korrektur der Anschaffungskosten in Höhe von ./.. 40.000 €, um buchmäßig zu den richtigen Anschaffungskosten zu gelangen (Bewertung mit AK gem. § 253 Abs. 1 HGB bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG).</p>	9												
<p>Wegen dieser Abschreibung auf die Anschaffungskosten ist im Rahmen der Einkommensermittlung eine Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vorzunehmen.</p>	10												
<p>Die Abbruchkosten von 4.000 € und der Buchwert der Garage von 1.688 € (s. unten).</p> <p>Der Abbruch der Garage steht in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem geplanten Neubau. Die Kosten von 4.000 € und der Buchwert von 1.688 € sind deshalb Herstellungskosten des neuen Gebäudes (H 6.4 Nr. 3 „Abbruchkosten“ EStH).</p>	11												
<p>Ermittlung der Anschaffungskosten des Grundstücks</p> <table border="1"> <tr> <td>Barzahlung</td><td>120.000 €</td></tr> <tr> <td>Nebenkosten der Anschaffung – netto –</td><td>1.800 €</td></tr> <tr> <td>GrESt</td><td>10.000 €</td></tr> <tr> <td>Gemeiner Wert Tausch Rechte</td><td>80.000 €</td></tr> <tr> <td>abzüglich verdeckte Gewinnausschüttung</td><td>./.. 40.000 €</td></tr> <tr> <td>Summe Anschaffungskosten Grundstück</td><td>171.800 €</td></tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> Davon 99 % Grund und Boden = 170.082 €, Davon 1 % Garagengebäude = 1.718 €. 	Barzahlung	120.000 €	Nebenkosten der Anschaffung – netto –	1.800 €	GrESt	10.000 €	Gemeiner Wert Tausch Rechte	80.000 €	abzüglich verdeckte Gewinnausschüttung	./.. 40.000 €	Summe Anschaffungskosten Grundstück	171.800 €	12
Barzahlung	120.000 €												
Nebenkosten der Anschaffung – netto –	1.800 €												
GrESt	10.000 €												
Gemeiner Wert Tausch Rechte	80.000 €												
abzüglich verdeckte Gewinnausschüttung	./.. 40.000 €												
Summe Anschaffungskosten Grundstück	171.800 €												

				Punkte
Folgende Buchung ist erforderlich:				13
Grundstücke (Grund und Boden)	50.082 €	an Rechts- und Beratungskosten	1.800 €	
Garagen	1.718 €	Verbindlichkeiten (Abbruch 4.760 + GrESt 10.000)	14.760 €	
Vorsteuer	760 €			
				14
Außerplanmäßige Abschreibung auf Sachanlagen	40.000 €	an Umsatzerlöse	67.226,89 €	
		Umsatzsteuer	12.773,11 €	
				15
Geschäftsbauten im Bau	25.718 €	an Sonstiger Grundstücksaufwand	24.000 €	
		Garagen	1.718 €	

Abbruch von Gebäuden

„Altbesitz“ bzw. Erwerb des Grundstücks ohne Abbruchabsicht

- Restbuchwert: Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
- Abbruchkosten: Betriebsausgaben

Erwerb des Grundstücks mit Abbruch- absicht

(= Abbruch innerhalb von drei Jahren nach Erwerb)

Gebäude objektiv wertlos

Anschaffungskosten in vollem Umfang AK des Grund und Bodens, ein Restbuchwert des Gebäudes kann nicht vorhanden sein

- a)** Herstellung eines neuen WG
Abbruchkosten = HK des neuen WG
- b)** Ein neues WG wird nicht errichtet
Abbruchkosten = AK Grund und Boden

Gebäude technisch und wirtschaftlich noch nicht verbraucht

- a)** Herstellung eines neuen WG ist geplant
- Restbuchwert
 - Abbruchkosten } HK des neuen WG
- b)** ein neues WG wird nicht errichtet
- Restbuchwert
 - Abbruchkosten } AK Grund und Boden

Erlöse aus dem Abbruchmaterial: Minderung der Abbruchkosten bzw. Restbuchwert

Verwendung von Abbruchmaterial: Minderung der Abbruchkosten bzw. Restbuchwert, zugleich Herstellungskosten des neuen WG

Handelsrechtlich gehört im Falle des Abbruchs bei Erwerb eines wertlosen Gebäudes der „Restwert“ und die Abbruchkosten zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens, während beim Erwerb mit Abbruchabsicht eines werthaltigen Gebäudes und Errichtung eines neuen Wirtschaftsgutes weder der Restbuchwert noch die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsgutes gehören.

Band 4

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Siegfried Fränznick

Falltraining Besteuerung
der Personengesellschaften
3. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
erlag

I. Grundsätzliches

1. Vorbemerkung

Das Buch beinhaltet eine Gesamtdarstellung der für das erfolgreiche Bestehen der Steuerberaterprüfung erforderlichen Vorbereitung im Bereich Personengesellschaften.

Dabei werden sowohl klausurtaktische Maßnahmen als auch die prüfungsrelevanten Klausurthemen in systematischer und leicht verständlicher Weise aufbereitet und in der Regel mit optischen Darstellungen untermauert.

Teilweise werden Abhandlungen nur Stichwort weise wiedergegeben, um den Leseaufwand zu verringern.

Die Bilanzklausur Teil Personengesellschaften fordert in starkem Maße einen Gesamtüberblick über nahezu das gesamte Bilanzrecht und Steuerrecht.

Sowohl zivilrechtliche und handelsrechtliche Vorschriften (BGB, HGB, Umwandlungsgesetz) als auch fast die gesamte Palette des Steuerrechts (BewG, EStG, UStG, KStG, GewStG, GrEStG, UmwStG) müssen abrufbar sein.

Vorbemerkung!

Jahreszahlen 01, 02, 03 usw. sind neutrale Jahre; es gilt die Rechtslage März 2023.

Jahreszahlen 2021, 2022, 2023 betreffen die konkret genannten Zeiträume.

Beispiel 1: Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft

§ 105 Abs. 3 HGB, (für KG § 131 Abs. 3 und § 161 Abs. 2 HGB, § 738 BGB:

- keine Auflösung sondern Fortführung,
- Anspruch auf Abfindung einschließlich Gewinnanteil, § 122 Abs. 1 HGB,
- Abgrenzung zur Realteilung.

Beispiel 2: Eintritt eines weiteren Gesellschafters

§ 105 Abs. 3 HGB, für KG §§ 131 Abs. 3 Nr. 5, 161 Abs. 2 HGB, § 738 BGB: Fortführung der erweiterten Gesellschaft, § 24 UmwStG

Abschließender Hinweis!

Erfolg und Misserfolg einer Klausurbearbeitung liegt in der Regel in der Intensität der Vorbereitung.

Die beste Vorbereitung bei Bilanzklausuren ist üben, üben und üben.

Die Erfolgsaussichten im Fach Bilanzsteuerrecht steigen analog zu der Anzahl unter Prüfungsbedingungen geschriebener Übungsklausuren.

Mit jeder weiteren Klausur wird die persönliche Zeiteinteilung professioneller und die „big points“ werden frühzeitig erkannt.

2. Klausurtechnik

Beginn der Klausur

Der Beginn jeder Klausur vollzieht sich in vier Schritten:

1. Vollständiges Erfassen des Sachverhaltes,
2. Erfassen der Aufgabenstellung,
3. Erstellen eines Lösungskonzeptes,
4. Ausarbeitung der Lösung.

Zu 1.: Vollständiges (und richtiges) Erfassen des Sachverhaltes

- Zuerst Aufgabenstellung lesen → grobe Orientierung, wo geht's hin?
- Wichtige Aspekte bereits beim ersten Lesen notieren, am Rand des Sachverhaltes oder auf einem gesonderten Blatt (erster Durchgang dient der Erfassung und evtl. dem Erkennen erster Probleme), wichtige Aussagen markieren, Arbeitsweise danach richten (Zeiteinteilung).
- Keine Verunstaltung des gesamten Klausurtextes mit farbigen Textmarkern.
- Sachverhalt 2-mal vollständig lesen.
- vollumfängliche Auswertung (auch wenn Angaben nicht für die Lösung benötigt werden, Klausursteller erwartet das Auseinandersetzen mit Argumenten → i.d.R. Punkte.
- ggf. Sachverhalt grafisch aufbereiten (Schaubild).

Häufige Fehler:

- Unrichtiges oder unvollständiges Erfassen,
- Zweifel an der Vollständigkeit des Klausursachverhaltes,
- Lösung anderer Sachverhalte führen zwangsläufig zur falschen Lösung, beste Kenntnisse bringen keine Punkte.

Fall 1:

Die Bau-OHG (OHG) in Mannheim besteht aus den Gesellschaftern Adam Aufmaß (A), Bernd Beton (B) mit jeweils 40 % und Carsten Cleber (C) mit 20 % (Beteiligungsverhältnis entspricht der Gewinnverteilung).

Gegenstand des Unternehmens ist der Bau von Industriegebäuden.

Die OHG ist beteiligt an der Baustoffhandel-KG (KG), von der sie regelmäßig ihre Baustoffe bezieht. An der KG ist die OHG zu 50 %, die Gesellschafter A und Manfred Müller (M) mit jeweils 25 % beteiligt. Die Steuerfestsetzungen bis einschließlich 08 sind endgültig und bestandskräftig.

Der vorläufige Gewinn 09 der KG beträgt 400.000 €, der Gewinn der OHG ohne den Gewinnanteil an der KG 600.000 €.

Die nachfolgenden Geschäftsvorfälle sind dabei noch nicht berücksichtigt.

A ist Geschäftsführer der KG und erhält dafür eine monatliche Tätigkeitsvergütung von 10.000 €, die die KG als Lohnaufwand erfasst. Lohnsteuer und Sozialversicherung wurde nicht abgeführt.

Seine unstrittigen Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 2.000 € hat A selbst getragen.

Der für die Baugeräte der OHG erforderliche Lagerplatz steht im Eigentum der KG und wird der OHG für monatliche angemessene 2.000 € vermietet. Die Miete wurde entsprechend den Zahlungen bei der KG als Ertrag und bei der OHG als Aufwand gebucht.

Lediglich die Dezembermiete, die am 31.12.09 noch ausstand, wurde nicht erfasst, da noch keine Zahlung erfolgt war.

Da die KG wegen der Verschärfung der Kreditvergabe der Banken höhere Zinsen zahlen sollte, hat sie die OHG am 01.07.09 durch ein Darlehen i.H.v. 200.000 € zu 8 % Zinsen unterstützt. Die weiteren Bedingungen entsprechen den fremdüblichen Konditionen. Die Zinsen wurden erst am 10.01.10 gezahlt. Daher hat diese die KG in 10 als Aufwand gebucht, während die OHG den Zinsertrag schon in 09 (betragsmäßig korrekt) erfasst hat.

Die Verwaltung ihrer Geschäfte betreibt die OHG seit 20 Jahren (siehe Folgendes) in einem 2-stöckigen Gebäude in der Hauptstr. 23.

Eigentümer ist A, der das Objekt der OHG für monatliche angemessene 3.000 € vermietet hat.

Die Mietzahlungen erfolgten stets pünktlich, sodass die gesamte Jahresmiete für 09 bei der OHG als Mietaufwand und bei A als Einkünfte aus Vermietung für 09 nach § 21 EStG erfasst wurden.

Im Rahmen seiner Einkünfte hat auch A stets die AfA in Höhe von 2 % als Werbungskosten abgezogen (Herstellungskosten durch A vor genau 20 Jahren bezogen auf den 31.12.09 500.000 €, Anschaffungskosten Grund und Boden 200.000 €; Teilwerte zum 01.01.09: Grund und Boden 250.000 € (zum 31.12.09 300.000 €), Gebäude 01.01.09 450.000 € (zum 31.12.09 500.000 €).

B überließ seit der Anschaffung in 05 (200.000 € Anschaffungskosten) das unbebaute Grundstück an den Weiden der KG unentgeltlich. B hatte den Erwerb und teilweise die Zinsen finanziert, sodass zum 31.12.09 immer noch eine Darlehensverbindlichkeit von 200.000 € bestand.

Bisher hat B, da keine Miete geflossen ist, keine Einnahmen erfasst, aber auch die Zinsen (für 09 12.000 €) „privat“ getragen.

Zum 31.12.09 (Übergang Nutzen und Lasten) hat er dieses Grundstück (Verkehrswert 200.000 €) unentgeltlich auf die KG übertragen. Das Anschaffungsdarlehen übernahm die KG nicht. Gesellschaftsrechte soll aber B nicht zusätzlich bekommen.

B und die KG haben bis jetzt aus der Übertragung keine Folgerungen gezogen.

Aufgabe: Beurteilen Sie nachfolgende Sachverhalte in bilanzsteuerrechtlicher Hinsicht unter Angabe von gesetzlichen Fundstellen.

Weitergehende Aufgabenstellung zur Klausur (hier nicht weiter erörtert bzw. ermittelt):

- Zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften ist nicht Stellung zu nehmen, ebenfalls nicht zu Steuerrückstellungen.
- Die OHG und die KG möchten in der Handelsbilanz einen hohen Gewinn ausweisen, sofern dies keine Steuernachteile hat.
- Das steuerliche Betriebsvermögen ist zusammenfassend zu beschreiben.
- Soweit erforderlich sind zusätzliche Bilanzen (keine Gesamthandsbilanz und ohne Gewinn- und Verlustrechnung) zum 31.12.09 mit Begründung aufzustellen.
- Die steuerliche Gewinnermittlung und -verteilung ist mit Erläuterung für 09 durchzuführen.

Zu 2.: Erfassen der Aufgabenstellung

Allgemein

In der Regel ist nach der Aufgabenstellung ein **niederer (StB-)Gewinn** zu ermitteln.

Beispiel:

„Gehen Sie bei Ihrer Stellungnahme davon aus, dass bei handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten auf der Aktivseite die niedrigstmöglichen und auf der Passivseite die höchstmöglichen Wertansätze gewählt werden. Sollte sich dadurch die Notwendigkeit abweichender Steuerbilanzwerte ergeben, so sind diese anzugeben“.

Lesen Sie aber bitte genau die Aufgabenstellung durch und verlassen Sie sich nicht auf bisherigen Aufgabenstellungen.

Denkbar wäre auch folgende Aufgabenstellung:

Beispiel:

„Die GmbH möchte einen hohen Handelsbilanzgewinn (hohes Vermögen), jedoch möglichst wenig Steuern zahlen. Im Zweifel soll die geringe Steuerlast (Alternative: hohes Vermögen in der Handelsbilanz) vorgehen“.

Es stellt sich die Frage, ob Verwaltungsgemeinkosten (VGK) in die Herstellungskosten einzubeziehen sind. Sowohl in der Handels- (§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB als auch in der Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b, 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG) besteht ein Einbeziehungswahlrecht. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 b S. 2 EStG muss diese Entscheidung einheitlich ergehen. Also müssen bei der vorgegebenen Priorität die VGK nach § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG auch steuerlich einbezogen werden.

Alternativ: 1. Priorität ist ein hohes Vermögen in der Handelsbilanz und 2. Priorität niedere Steuerlast. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 b S. 2 EStG muss diese Entscheidung einheitlich ergehen. Also dürfen bei der vorgegebenen Priorität die VGK nach § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG steuerlich nicht einbezogen werden; das geht aber nur, wenn auch in der HB kein Einbezug erfolgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG).

In diesem Fall ist also entscheidend, die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften und deren Wechselwirkungen zu beherrschen.

Häufig enthält die Bilanzklausur bis zu 3 selbstständige Teile, die dann unterschiedliche Aufgabenstellungen haben können.

Einzelaufgaben:

- Wie ausführlich müssen die Begründungen sein?
- Werden Berechnungen und Entwicklungen einzelner Bilanzposten verlangt (nahezu immer Bestandteil einer Bilanzsteuerrechtsklausur)?
- Müssen gesonderte Klausuranlagen ausgefüllt werden?
- Welche Wahlrechte sollen hinsichtlich des Gewinns ausgeübt werden? (Beachte Verzeichnis: § 5 Abs. 1 S. 1 2. HS und S. 2 EStG!)
- Wird ein möglichst hoher oder möglichst niedriger Gewinn gewünscht? (Wahlrechte können in jedem Aufgabenteil unterschiedlich ausgeübt werden!)
- Gewinnermittlung: Für Gewinnermittlung des Sonderbetriebsvermögens gelten die Gewinnermittlungsvorschriften der Gesellschaft.
- **Beachte!** Sind einzelne Sachverhalte miteinander verbunden?

Beispiel:

Übertragung § 6b Rücklage bzw. Veräußerungsgewinn?

Ist der Gewinn angegeben: → § 7g EStG (beachte mit Wirkung von 2021 muss in dem Vermögen (Gesamthands-/Sonderbetriebsvermögen) begünstigt investiert werden, in dem der IAB gebildet wurde; § 7g Abs. 7 S. 2 und 3; § 52 Abs. 16 S. 2 EStG (BFH vom 15.11.2017, DStR 2018, 397, BMF vom 26.08.2019, BStBl I 2019, 870 ist dann überholt).

Ausführungen zu Aufbewahrungsvorschriften, zur Buchführungs-, Umsatzsteuer- Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuerpflicht treffen keine klausurrelevanten Entscheidungen, vielmehr wiederholen Sie einfach die allgemeinen Sachverhaltsangaben.

- Aber auch bei Bilanzklausuren ist häufig ein „Fußgängerpunkt“ für einleitende Beurteilung der Gewinnermittlungsvorschriften zu erreichen.

Beispiel:

Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG;
§§ 6, 238 ff., 264 ff. HGB; Wirtschaftsjahr nach § 4a EStG.

- Es ist darauf zu achten, ob insgesamt oder nur für Teilbereiche umsatzsteuerliche oder gewerbesteuerliche Aspekte zu beurteilen oder gänzlich zu unterlassen sind, z.B. Umsatzsteuer und Haftungsvergütung an Komplementär.

- Häufig ist eine Anpassung der Gewerbe- und Körperschaftsteuerrückstellung nicht erforderlich.
- Ausführungen zu Zu- und Abrechnungen außerhalb der Bilanz werden regelmäßig gepunktet.

Beispiele:

• § 4 Abs. 4a EStG:	Gewinnzuschlag bei Überentnahmen
• § 4 Abs. 5 EStG:	Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben
• § 4 Abs. 5b EStG:	Gewerbsteuer ist keine Betriebsausgabe
• § 10 KStG:	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben
• §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG:	Teileinkünfteverfahren
• § 8b KStG:	Steuerbefreiung für Beteiligungserträge
• § 7g Abs. 1 EStG:	Investitionsabzugsbetrag (Hinzurechnungsbetrag)
• § 6b Abs. 7 EStG:	Gewinnzuschlag
• § 8 Abs. 1, 3 KStG:	Verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlagen
• DBA:	Steuerbefreiung
• § 13 InvZulG:	Investitionszulage ist steuerfrei (außerbilanzielle Kürzung bei Buchung von Einlagen in HB als Ertrag); die Auszahlung bzw. Verrechnung der Forschungszulage führt nicht zu einem betrieblichen Vorgang.

Primäres Ziel einer Bilanzklausur ist nicht die abschließende Erstellung einer Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung.

Vielmehr steht die Lösung von komplexen Einzelproblemen im Vordergrund, die zu einem umfangreichen Klausursachverhalt zusammengefasst werden.

Erst am Ende sämtlicher Einzelprobleme **kann (!)** eine berichtigte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung verlangt und erstellt werden (eher selten).

Vor diesem Hintergrund sollte jedem Teilnehmer klar sein, dass eine zahlenmäßig aufgehende Bilanz am Klausurende niemals besonders hoch ausgepunktet wird und somit kein konkreter Anhaltspunkt für den Erfolg einer Bilanzsteuerrechtsklausur ist.

Zu 3.: Erstellung eines Lösungskonzepts allgemein

Prüfungsschema

1. Ansatz dem Grunde nach

→ §§ 240, 242, 246 Abs. 1, 248 Abs. 2 S. 1, 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG, ggf. § 8 Abs. 1 KStG.
Ggf. sind die Einschränkungen nach §§ 5 Abs. 6, 5 Abs. 2, 2a, 3, 4, 4a, 4b, 6 EStG zu beachten.

2. Ansatz der Höhe nach

→ §§ 253 Abs. 1, Abs. 2–5, 255 Abs. 1, 2 HGB, §§ 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1–3, 7 Abs. 5 EStG.

Handelt es sich bei dem Bilanzposten um ein Wirtschaftsgut?

Vermögensgegenstand = (i.d.R.) Wirtschaftsgut

- Sachen, Rechte, tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten, wirtschaftliche Vorteile,
- deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und
- die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich (bewertungsfähig) und
- einzeln (oder mit dem Betrieb) übertragbar sind (verkehrsfähig),
- sofern die Aufwendungen (i.d.R.) einen über das Geschäftsjahr hinausgehenden Nutzen für das Unternehmen haben (H 4.2 Abs. 1 EStH).

Wer ist wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsguts?

- Erwerb unter Eigentumsvorbehalt
→ Erwerber (§ 449 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB).
- Sicherungsübereignung
→ Sicherungsgeber (§§ 930, 870 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 AO).
- Treuhandverhältnisse
→ Treugeber (§ 39 Abs. 2 AO).
- Rollende Ware
→ unmittelbarer oder mittelbarer Besitz Gefahrübergang reicht nicht (§§ 447, 644 BGB).
- Kommissionsgeschäfte
→ Kommittent (§§ 383 ff. HGB, § 39 AO).
- Leasing (Erlasse Beck, § 6.1–6.4).

Gehört das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen?

Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter (keine Gebäude)

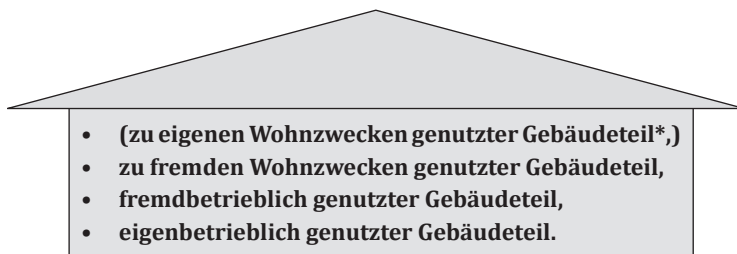
Allgemein gilt:

Betriebliche Nutzung	§ 5 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
über 50 %	Notwendiges BV	Notwendiges BV	Notwendiges BV
10–50 %	Gewillkürtes BV	Gewillkürtes BV	Gewillkürtes BV evtl. geduldetes BV
unter 10 %	Notwendiges PV	Notwendiges PV	Notwendiges PV

Gewillkürtes BV ist auch im Sonderbetriebsbereich, sowie notwendiges PV auch bei Gesamthandsvermögen möglich.

Unabhängig der Zuordnung des Wirtschaftsguts erfolgt die Aufteilung der **Aufwendungen einschließlich AfA** in Betriebsausgaben oder Kosten der privaten Lebensführung, ggf. durch Schätzung (R 4.7 EStR, H 4.7 Abs. 1 „Gemischt genutzte“ EStH). Ein Wirtschaftsgut wird aber nicht ohne Entnahme zum Privatvermögen, wenn die betriebliche Nutzung 10 % unterschreitet.

Gemischt genutzte Gebäude (Gebäudeteile) als selbständige Wirtschaftsgüter



* eines Gesellschafters

Jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ist ein selbständiges Wirtschaftsgut, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht.

Jeder Teil kann nur in vollem Umfang Privatvermögen oder in vollem Umfang Betriebsvermögen sein (R 4.2 Abs. 3 EStR).

Eigene Wohnzwecke kann die Personengesellschaft nicht haben. Es stellt sich aber die Frage der Entnahme aus dem steuerlichen Betriebsvermögen, wenn eine dauerhafte unentgeltliche Nutzung durch einen Gesellschafter vorliegt.

III. Mitunternehmerschaft

1. Allgemeines (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

Mitunternehmer ist, wer:

- zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft oder -gemeinschaft ist,
- eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann und
- unternehmerisches Risiko trägt.

Die Merkmale „**Mitunternehmerinitiative**“ und „**Mitunternehmerrisiko**“ müssen nicht in gleicher Ausprägung kumulativ vorliegen (H 15.8 Abs. 1 <Allgemeines> EStH).

Maßgebend ist hierfür vielmehr das Gesamtbild.

Unter § 15 Abs. 2 Nr. 1 EStG fallen die Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), aber auch alle anderen zivilrechtlichen Personengesellschaften (z.B. GbR, atypische Stille Gesellschaft). Auch ausländische Personengesellschaften, die einer inländischen Personengesellschaft vergleichbar sind, werden erfasst.

§ 15 Abs. 2 Nr. 1 EStG greift nicht für andere Gemeinschaften und Personenmehrheiten, die zwar keine Personengesellschaften, aber diesen wirtschaftlich vergleichbar sind (z.B. die Erbengemeinschaft, vgl. H 15.8 Abs. 1 „Gesellschafter“ EStH).

2. Die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft

2.1 Gesellschaftsverhältnis

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann Mitunternehmer nur sein, wer nach Zivilrecht Gesellschafter einer Personengesellschaft ist.

In Ausnahmefällen reicht auch eine einem Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung aus (H 15.8 Abs. 1 <Gesellschafter> EStH).

Bei Eheleuten kann die Gütergemeinschaft auch ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag zur Mitunternehmerschaft führen (H 15.9 Abs. 1 <Gütergemeinschaft> EStH).

2.2 Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative bedeutet **Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen**, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative“ EStH).

Dies kann auch nur in Mitsprache- oder Kontrollrechten zum Ausdruck kommen.

Der Mitunternehmer muss annähernd die Rechte haben, die nach dem Regelstatut des HGB für die KG einem Kommanditisten zustehen.

Mitunternehmerinitiative eines **Kommanditisten** kommt insbesondere zum Ausdruck durch:

- die Ausübung des Stimmrechts in grundlegenden Fragen in der Gesellschafterversammlung (§§ 161 Abs. 2, 119 HGB),
- das Widerspruchsrecht gegen außergewöhnliche Maßnahmen der Geschäftsführung (§ 164 HGB),
- ein Kontrollrecht (§ 166 HGB; der Kommanditist kann eine Abschrift der jährlichen Bilanz verlangen und deren Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere prüfen).

Ein Kommanditist ist **mangels Mitunternehmerinitiative** dann kein Mitunternehmer, wenn sowohl sein Stimmrecht als auch sein Widerspruchsrecht durch den Gesellschaftsvertrag faktisch ausgeschlossen ist (BFH vom 11.10.1988, BStBl II 1989, 762).

Ein Komplementär ist in der Regel schon aufgrund seiner Außenhaftung Mitunternehmer (H 15.8 Abs. 1 <angestellter Komplementär> EStH, BFH vom 25.04.2006, BStBl II 2006, 595).

2.3 Mitunternehmerrisiko

Das Mitunternehmerrisiko trägt, wer als Gesellschafter am **Erfolg oder Misserfolg** eines Unternehmens teil hat.

Das Mitunternehmerrisiko umfasst die Beteiligung:

- am Gewinn und Verlust,
- an den stillen Reserven, einschließlich Geschäftswert,
- am Auseinandersetzungsgewinn.

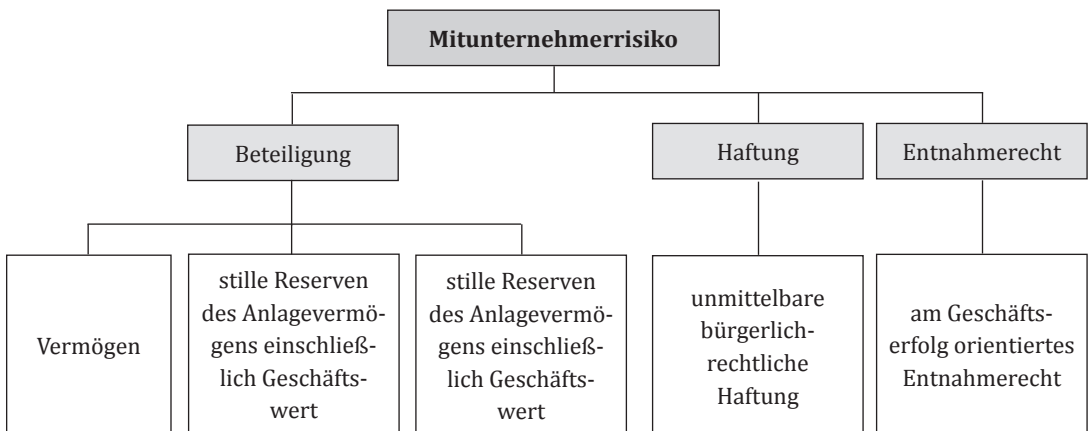
Teilhabe an Wertsteigerungen (H 15.8 Abs. 1 <Mitunternehmerrisiko> EStH).

Ein Kommanditist, der weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn der KG beteiligt ist, ist auch dann nicht Mitunternehmer, wenn seine gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechte denjenigen eines Kommanditisten entsprechen (BFH vom 28.10.1999, BStBl II 2000, 183).

Fehlendes Mitunternehmerrisiko kann nicht durch normale gesellschaftsrechtliche Mitwirkungsrechte ersetzt werden.

Folge: Der Kommanditist ist in diesem Fall wie ein Darlehensgeber oder stiller Gesellschafter zu behandeln.

Komplementär ist stets Risikoträger



2.4 Verdeckte Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer kann auch sein, wer nicht (zivilrechtlicher) Gesellschafter, sondern z.B. als Arbeitnehmer oder Darlehensgeber bezeichnet ist, wenn die Vertragsbeziehungen als Gesellschaftsverhältnis anzusehen sind. Voraussetzung ist eine gemeinschaftliche Zweckverfolgung.

Auch ohne Beteiligung an stillen Reserven kann Mitunternehmerschaft vorliegen, wenn die Mitunternehmerinitiative besonders ausgeprägt ist (BFH vom 25.04.2006, BStBl II 2006, 595).

H 15.8 Abs. 1 <Verdeckte Mitunternehmerschaft> EStH.

Fall 4:

Die zum 01.01.02 gegründete GmbH & Co. KG (KG) betreibt den Handel mit Baustoffen. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die vermögensmäßig nicht beteiligte, allein geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Y-GmbH (GmbH) und Kommanditistin Frau Z (Z), mit einer Einlage von 30.000 €. X (Ehemann der Z) veräußerte das von ihm bis zum 31.12.01 als Einzelfirma betriebene Unternehmen an die KG. Die KG passivierte die Restkaufpreisforderung.

Gegenstand des Unternehmens der GmbH soll die Beteiligung an anderen Unternehmen, die Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen und insbesondere die Geschäftsführung der KG sein. Hierauf beschränkt sie tatsächlich auch ihren Geschäftsbetrieb. Am Stammkapital von 50.000 € sind zu 40 % X und zu 60 % Z beteiligt. Für sämtliche Gesellschafter gilt ein umfassendes Wettbewerbsverbot. X wurde zum alleinigen Geschäftsführer bestellt mit unbeschränkter Geschäftsführungsbefugnis, die „auch für alle außerordentlichen Geschäfte, die über den gewöhnlichen Geschäftsverkehr hinausgehen“, gelten sollte. Er ist von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Die Gesellschafterbeschlüsse sind mit einfacher Mehrheit zu fassen, wobei je 1.000 € eines Geschäftsanteils eine Stimme gewährt.

Unter dem 02.01.02 wird ein zwischen der GmbH, vertreten durch X, und X ein Geschäftsführervertrag schriftlich niedergelegt. Gem. § 6 hat X Anspruch auf ein monatliches Festgehalt, eine Weihnachtsgratifikation in Höhe eines halben Monatsgehalts, eine jährliche betriebliche Altersversorgung sowie nach Erstellen des Jahresabschlusses auf eine Tantieme in Höhe von $33 \frac{1}{3} \%$ des „erwirtschafteten Gewinns der KG“.

Der Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und soll nur aus wichtigem Grund kündbar sein, u.a. bei Verstößen gegen die im Innenverhältnis auferlegten Beschränkung der Geschäftsführung bzw. gegen besondere Anweisungen der Gesellschafterversammlung. Nebentätigkeiten sind X nicht gestattet. Gesellschafterbeschlüsse in der KG sind mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen zu fassen. Der Komplementär GmbH stehen 200 Stimmen zu, im Übrigen gewähren je 1.000 € auf den Kapitalkonten eine Stimme. Eine qualifizierte Mehrheit von 75 % ist für einzelne vorgesehene Beschlüsse vorgeschrieben.

Der Komplementär-GmbH sind alle unmittelbar oder mittelbar mit der Geschäftsführung zusammenhängende Aufwendungen monatlich zu erstatten, außerdem als Gewinnausgleich ihr haftendes Kapital mit 15 % zu verzinsen. Der Restgewinn steht der Kommanditistin zu. Die Kommanditistin darf ihren jährlichen Gewinnanteil zu 20 % entnehmen. Über weitergehende Entnahmen hat die Gesellschafterversammlung zu beschließen.

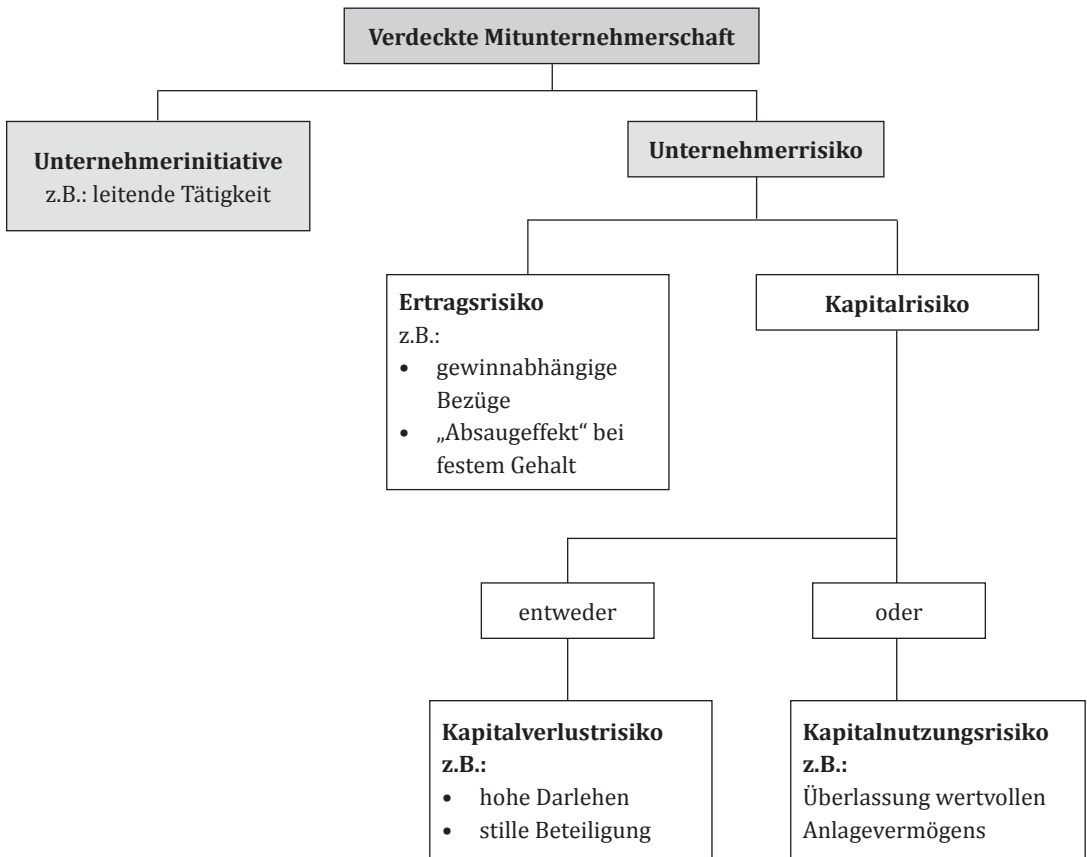
Die KG bildet für die Tantiemeansprüche des X Rückstellungen in ihren Jahresabschlüssen.

Die KG erzielte auch nach Berücksichtigung der Zahlungen an X beträchtliche Gewinne.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, X sei faktischer Mitunternehmer der KG, seine Gesamtvergütungen seien deshalb nicht Gewinn mindernd, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen.

Aufgabe: Beurteilen Sie, ob dies zutreffend ist.

Alternative: Wie wäre der Fall zu beurteilen, wenn X Anspruch auf 56 % Gewinnbeteiligung hätte?



3. Abgrenzung der gewerblichen Mitunternehmerschaft

3.1 Allgemeines

Gewerbliche Mitunternehmerschaft

Eine Personengesellschaft erzielt **gewerbliche Gewinneinkünfte** (§ 15 Abs. 1 EStG).

Keine gewerbliche Mitunternehmerschaft

Eine Personengesellschaft ist tätig im Rahmen:

- eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) bzw.
- einer selbständigen Tätigkeit (§ 18 EStG) bzw.
- einer reinen Vermögensverwaltung (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Beispiel:

Die Steuerberater A, B und C betreiben eine Steuerberatersozietät in der Rechtsform der GbR.

Lösung:

Es liegt keine gewerbliche Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor. Auf die GbR ist jedoch die Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG entsprechend anzuwenden (§ 18 Abs. 4 EStG).

IX. Gründung einer Personengesellschaft

1. Eröffnungsbilanz

Personengesellschaften (**Kaufleute**) müssen zu Beginn des Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz aufstellen (§§ 238 ff. HGB, § 140 AO, § 5 Abs. 1 EStG).

1.1 Bilanzierung des Gesellschaftsvermögens

Folgende Schritte sind zu prüfen:

- Aufnahme des Gesellschaftsvermögens in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz (Gesamthandsvermögen, Gesamthandsverbindlichkeiten),
- Auswirkungen nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für die Ergänzungsbilanz,
- Einschränkungen durch zwingende steuerliche Vorschriften (u.a. § 5 Abs. 6 EStG).

1.2 Korrektur der Gesellschafts-Eröffnungsbilanz durch Ergänzungsbilanzen

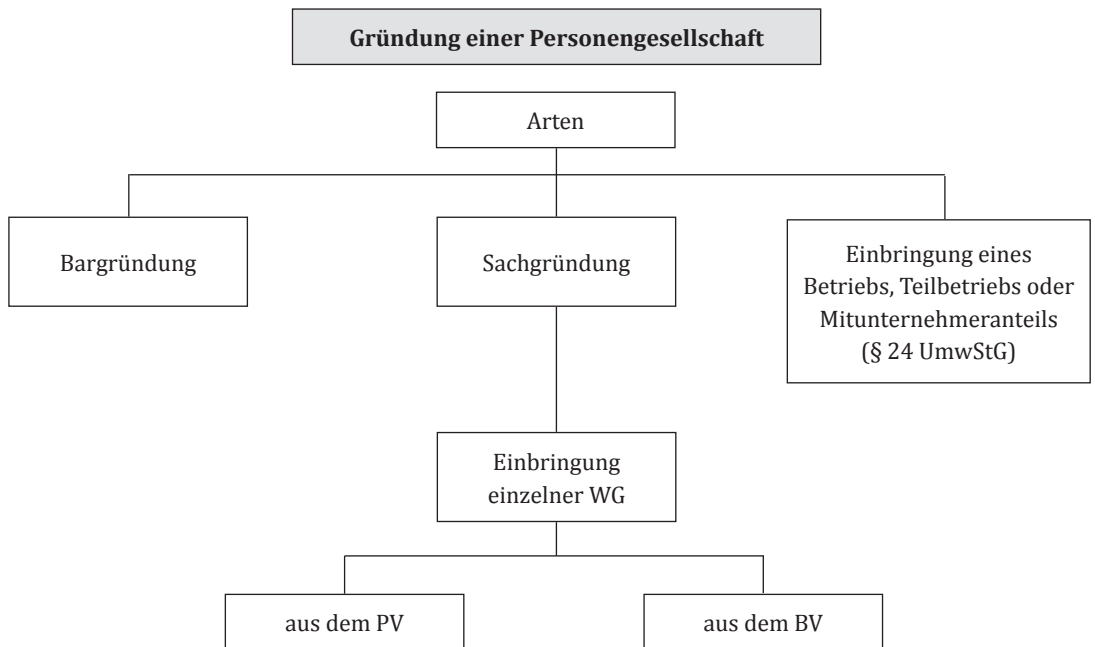
Die Gesellschafts-Eröffnungsbilanz (Steuerbilanz) muss ggf. durch eine Ergänzungsbilanz für einen der Gesellschafter ergänzt werden, wenn z.B. bei Gründung der Personengesellschaft ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wird (§ 24 UmwStG).

Hinweis! Positive und negative Ergänzungsbilanzen berücksichtigen individuelle Anschaffungskosten einzelner Gesellschafter.

1.3 Bilanzierung des Sonderbetriebsvermögens

Sonderbetriebsvermögen ist in der Handelsbilanz nicht auszuweisen; handelsrechtlich gibt es kein Sonderbetriebsvermögen. Auch die Steuerbilanz der Personengesellschaft enthält nur Gesellschaftsvermögen und kein Sonderbetriebsvermögen.

Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sind jedoch in die steuerliche Gewinnermittlung mit einzubeziehen (H 5.1 <Handelsbilanz nicht Gewinnermittlung für Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter> EStH).



2. Bargründung einer Personengesellschaft

2.1 Volleinzahlung der Hafteinlage (Pflichteinlage)

Beispiel:

A und B gründen am 01.07.01 die X-OHG. Vereinbarungsgemäß leistet jeder von ihnen eine Geldeinlage von 100.000. Der Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass A und B am Gewinn und an den stillen Reserven des Unternehmens zu je 50 % beteiligt sind. In der Eröffnungsbilanz der X-OHG sind auszuweisen:

Eröffnungsbilanz X-OHG

Aktiva		Passiva	
Geldkonto	200.000	Kapital A	100.000
		Kapital B	100.000
	200.000		200.000

2.2 Ausstehende Pflichteinlage

Ausstehende und eingeforderte Pflichteinlagen:

- Diese sind auf der Aktivseite als solche auszuweisen oder
- wahlweise auf der Passivseite offen vom Kapitalanteil abzusetzen.

Nicht eingeforderte Pflichteinlagen:

- brauchen nicht bilanziert zu werden.
- Werden sie freiwillig bilanziert, muss kenntlich gemacht werden, dass sie nicht eingefordert sind.

Beispiel:

A und B gründen am 01.09.01 die X-OHG, an der jeder Gesellschafter zu 50 % beteiligt ist. Die Pflichteinlagen betragen je Gesellschafter 50.000 €. A zahlt seine Einlage voll ein, B erbringt nur eine Geldeinlage von 30.000 €.

Alternativen:

- a) Die restliche Pflichteinlage des B wird absprachegemäß zunächst gestundet.
- b) die restliche Pflichteinlage des B ist eingefordert.

Wird im **Fall a)** auf eine freiwillige Bilanzierung der ausstehenden Einlage verzichtet, so sind in der Eröffnungsbilanz auszuweisen:

Eröffnungsbilanz X-OHG

Aktiva		Passiva	
Geldkonto	80.000	Kapital A	50.000
		Kapital B	30.000
	80.000		80.000

Im **Fall b)** sieht die Eröffnungsbilanz wie folgt aus:

Eröffnungsbilanz X-OHG

Aktiva		Passiva	
ausstehende (eingeforderte) Einlage B	20.000	Kapital A	50.000
Geldkonto	80.000	Kapital B	50.000
	100.000		100.000

Das steuerliche Kapitalkonto des B beträgt auch hier 30.000 €.

3. Sach- und Mischgründung

3.1 Handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze

Bei **Sacheinlagen** der Gesellschafter in Form einzelner Vermögensgegenstände werden die Anschaffungskosten der Vermögensgegenstände durch die Wertfestsetzung im Rahmen des Gründungsvorgangs bestimmt. Die Gegenleistung besteht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Handelsrechtlich bildet der „**Zeitwert**“ der Sacheinlage die Obergrenze für den Ansatz. Die Beteiligten können bis zur Obergrenze des Zeitwerts den Wert der Sacheinlage frei festlegen. Eine Unterbewertung steht im Belieben der Gesellschaft. Sie ist nicht an die Anschaffungskosten des Einbringenden gebunden.

3.2 Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Bei der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt eine offene Sacheinlage vor. Dies ist ein tauschähnlicher Veräußerungsvorgang, für den steuerlich der gemeine Wert anzusetzen ist (§ 6 Abs. 6 S. 1 EStG, BMF vom 29.03.2000, BStBl I 2000, 462; BStBl I 2004, 1190, Beck-Texte 4.13).

Unterschiede zwischen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertung werden über **Ergänzungsbilanzen** der Gesellschafter dargestellt.

Lösung Fall 40:

	Punkte								
<p>Die Einbringungsspiele</p> <p>Allgemeines:</p> <p>Bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt es sich grundsätzlich um einen Tausch.</p> <p>Allerdings fällt dieser zwar nicht unter das UmwG aber unter die Vorschriften des UmwStG, die dem § 6 Abs. 6 EStG vorgehen.</p> <p>Das UmwStG ist nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 bb UmwStG anwendbar.</p> <p>Es handelt sich um einen Fall der Einzelrechtsnachfolge.</p>	1								
<p>A. Einbringung zum Gemeinen Wert</p> <p>Grundsätzlich ist nach § 24 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 UmwStG der gemeine Wert anzusetzen.</p>	2								
<p>Setzt die aufnehmende Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Gemeinen Wert an, sieht die Eröffnungsbilanz wie folgt aus.</p> <p style="text-align: center;">Eröffnungsbilanz A+B-OHG</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Aktiva</th><th>Passiva</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 300.000</td><td>Kapital A 300.000</td></tr> <tr> <td>Bareinlage B 300.000</td><td>Kapital B 300.000</td></tr> <tr> <td>600.000</td><td>600.000</td></tr> </tbody> </table>	Aktiva	Passiva	Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 300.000	Kapital A 300.000	Bareinlage B 300.000	Kapital B 300.000	600.000	600.000	3
Aktiva	Passiva								
Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 300.000	Kapital A 300.000								
Bareinlage B 300.000	Kapital B 300.000								
600.000	600.000								
<p>Der Ansatz zum Gemeinen Wert erfordert, dass sämtliche stille Reserven, auch der selbstgeschaffene (originäre) Geschäfts- oder Praxiswert aufgedeckt werden.</p> <p>Einzubeziehen in den Ansatz der Sacheinlage sind auch die Wirtschaftsgüter, die bei der aufnehmenden Personengesellschaft Sonderbetriebsvermögen werden.</p> <p>Ein Ansatz zum Gemeinen Wert liegt nur vor, wenn auch diese Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert angesetzt werden.</p>	4								
<p>Der Einbringungsgewinn muss auf der Grundlage einer Einbringungs- und einer Eröffnungsbilanz ermittelt werden.</p> <p>Ein durch Ansatz des Gemeinen Werts entstehender Gewinn gilt als laufender Gewinn, soweit der Einbringende selbst an der Personengesellschaft beteiligt ist (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG); im Übrigen ist der Einbringungsgewinn steuerbegünstigt (§§ 16, 34 EStG).</p>	5								
<p>Im Beispielsfall gilt der Einbringungsgewinn von 200.000 € in Höhe von $\frac{1}{2}$ von 200.000 € = 100.000 € als laufender Gewinn.</p>	6								
<p>Für die eingebrachten Wirtschaftsgüter beginnt bei Einbringung zum Gemeinen Wert ein neuer Abschreibungszeitraum, da vom Standpunkt der aufnehmenden Personengesellschaft her gesehen ein Anschaffungsgeschäft vorliegt (§ 24 Abs. 4 i.V.m. § 23 Abs. 4 UmwStG).</p>	7								

	Punkte								
<p>B. Buchwertansatz</p> <p>Sie darf das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter auch mit dem Buchwert ansetzen (§ 24 Abs. 1, 2 UmwStG). Dies setzt voraus, dass das Besteuerungsrecht von Deutschland nicht verloren geht oder beschränkt wird.</p>	8								
<p>1. Buchwertansatz in der Gesamthandsbilanz mit Kapitalangleichung</p> <p>Wird in der Gesamthandsbilanz der Buchwert angesetzt und werden die Kapitalanteile der Gesellschafter an die Beteiligungsquote angepasst (Kapitalangleichung), sind positive und negative Ergänzungsbilanzen zu bilden.</p> <p>Bei einer Einbringung zum Buchwert muss die OHG das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert von 100.000 € ausweisen.</p> <p>A erhält folglich ein Kapitalkonto von 100.000 €.</p> <p>Die Bareinlage des B muss die OHG mit 300.000 € ansetzen. B hat somit ein Kapitalkonto von 300.000 €.</p>	9								
<p>Nach der Einbringung ergäbe sich ohne Kapitalanpassung zunächst folgende Eröffnungsbilanz:</p> <p style="text-align: center;">Eröffnungsbilanz A+B-OHG</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Aktiva</th><th>Passiva</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000</td><td>Kapital A 100.000</td></tr> <tr> <td>Bareinlage B 300.000</td><td>Kapital B 300.000</td></tr> <tr> <td>400.000</td><td>400.000</td></tr> </tbody> </table>	Aktiva	Passiva	Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000	Kapital A 100.000	Bareinlage B 300.000	Kapital B 300.000	400.000	400.000	10, 11
Aktiva	Passiva								
Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000	Kapital A 100.000								
Bareinlage B 300.000	Kapital B 300.000								
400.000	400.000								
<p>Die in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Kapitalkonten stehen im Verhältnis 1 (A): 3 (B). Sie spiegeln damit nicht das Beteiligungsverhältnis wider, das A und B vereinbart haben, nämlich 1:1.</p> <p>Sollen die Kapitalkonten – wie vorliegend vereinbart – das Beteiligungsverhältnis widerspiegeln, ergeben sich zwei Ansatzmöglichkeiten, je nachdem, ob die Buch- oder Teilwerte in der Gesamthandsbilanz angesetzt werden sollen.</p> <p>Sollen die Buchwerte in der Gesamthandsbilanz angesetzt werden, muss für B eine positive und für A eine negative Ergänzungsbilanz aufgestellt werden, wie es § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG vorschreibt.</p>	12								
<p>Die Hauptbilanz und die Ergänzungsbilanzen zeigen dann folgende Werte:</p> <p style="text-align: center;">Eröffnungsbilanz A+B-OHG</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Aktiva</th><th>Passiva</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000</td><td>Kapital A 200.000</td></tr> <tr> <td>Bareinlage B 300.000</td><td>Kapital B 200.000</td></tr> <tr> <td>400.000</td><td>400.000</td></tr> </tbody> </table>	Aktiva	Passiva	Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000	Kapital A 200.000	Bareinlage B 300.000	Kapital B 200.000	400.000	400.000	13
Aktiva	Passiva								
Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000	Kapital A 200.000								
Bareinlage B 300.000	Kapital B 200.000								
400.000	400.000								

				Punkte
Negative Ergänzungsbilanz A				14
Aktiva		Passiva		
Minderkapital	100.000	Minderwerte	100.000	
	100.000		100.000	
Positive Ergänzungsbilanz B				
Aktiva		Passiva		
Mehrwerte	100.000	Mehrkapital	100.000	
	100.000		100.000	
Der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens des A entspricht der Summe aus seinem steuerbilanziellen Eigenkapital in der Gesamthandsbilanz und seinem Minderkapital in seiner Ergänzungsbilanz: 200.000 € ./ 100.000 € = 100.000 €. B weist seine Einlage von 300.000 € in der Gesamthandsbilanz mit 200.000 € und das Mehrkapital in der Ergänzungsbilanz mit 100.000 € aus. 200.000 € + 100.000 € = 300.000 €.				15
Bei Buchwertansatz sind die bisherigen Abschreibungen weiter zu führen, Besitzzeiten werden angerechnet (§ 24 Abs. 4 i.V.m. § 23 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3 und § 12 Abs. 3 UmwStG).				16
2. Gemeiner Wertansatz in der Gesamthandsbilanz Wird in der Gesellschaftsbilanz der Gemeine Wert für das eingebrachte Betriebsvermögen gewählt, um die Kapitalkonten der Gesellschafter im zutreffenden Verhältnis zueinander auszuweisen, würde dies an sich beim einbringenden Gesellschafter A zur Realisierung eines Veräußerungsgewinns führen. Nach § 24 Abs. 2 UmwStG kann dieses Ergebnis jedoch dadurch vermieden werden, dass in Höhe des Aufstockungsbetrags für den Altgesellschafter eine negative Ergänzungsbilanz erstellt wird.				17
Die sofortige Versteuerung des durch den Ansatz der Sacheinlage mit dem Teilwert entstehenden Einbringungsgewinns wird durch die Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz des Einbringenden vermieden. Die negative Ergänzungsbilanz dokumentiert die Buchwertfortführung.				18

	Punkte																
<p>In der Hauptbilanz der OHG wird das eingebrachte Betriebsvermögen auf 300.000 € aufgestockt, sodass die Hauptbilanz wie folgt aussieht:</p> <p style="text-align: center;">Eröffnungsbilanz A+B-OHG</p> <table><tr><td>Aktiva</td><td></td><td>Passiva</td><td></td></tr><tr><td>Von A eingebrachtes Betriebsvermögen</td><td>300.000</td><td>Kapital A</td><td>300.000</td></tr><tr><td>Bareinlage B</td><td>300.000</td><td>Kapital B</td><td>300.000</td></tr><tr><td></td><td>600.000</td><td></td><td>600.000</td></tr></table>	Aktiva		Passiva		Von A eingebrachtes Betriebsvermögen	300.000	Kapital A	300.000	Bareinlage B	300.000	Kapital B	300.000		600.000		600.000	19
Aktiva		Passiva															
Von A eingebrachtes Betriebsvermögen	300.000	Kapital A	300.000														
Bareinlage B	300.000	Kapital B	300.000														
	600.000		600.000														
<p>Um den zu hohen Ausweis des eingebrachten Betriebsvermögens zu korrigieren, wird für A eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 200.000 € aufgestellt. Die Bedeutung der für A aufzustellenden Ergänzungsbilanz besteht darin, dass jetzt das steuerbilanzielle Kapitalkonto des A nur 100.000 € (Hauptbilanz 300.000 € ./ . Ergänzungsbilanz 200.000 €) beträgt und dass für ihn die Buchwerte des von ihm eingebrachten Betriebsvermögens nicht wie in der Hauptbilanz ausgewiesen 300.000 €, sondern nur 100.000 € betragen.</p>	20																
<p style="text-align: center;">Negative Ergänzungsbilanz A</p> <table><tr><td>Aktiva</td><td></td><td>Passiva</td><td></td></tr><tr><td>Minderkapital</td><td>200.000</td><td>Minderwerte</td><td>200.000</td></tr><tr><td></td><td>200.000</td><td></td><td>200.000</td></tr></table>	Aktiva		Passiva		Minderkapital	200.000	Minderwerte	200.000		200.000		200.000	21				
Aktiva		Passiva															
Minderkapital	200.000	Minderwerte	200.000														
	200.000		200.000														
<p>Beide Vorgehensweisen führen zum gleichen steuerlichen Ergebnis. Der Gemeine Wertansatz hat gegenüber dem Buchwertansatz den Vorteil, dass nur eine Ergänzungsbilanz erstellt werden muss und demjenigen, der die Bareinlage erbringt, auch ein seiner Bareinlage entsprechendes Kapitalkonto in der Gesellschaftsbilanz zugewiesen wird. Die sich aufgrund von Einbringungen ergebenden Ergänzungsbilanzen sind so lange in den Folgejahren fortzuschreiben, bis die ausgewiesenen Mehr- bzw. Minderwerte entfallen, oder der Mitunternehmer, für den die Ergänzungsbilanz geführt wird, aus der Personengesellschaft ausscheidet.</p>	22																
<p>Zwischenwertansatz Wird ein Betrieb zu Zwischenwerten, d.h. zwischen Buch- und Gemeiner Wert liegenden Werten, in eine Personengesellschaft eingebracht, entfällt die Tarifvergünstigung vollends. Der vom Einbringenden erzielte Gewinn ist in vollem Umfang als laufender Gewinn zu versteuern.</p>	23																
<p>Beim Zwischenwertansatz erkennt die Finanzverwaltung eine selektive Aufstockung bestimmter stiller Reserven nicht an, sondern verlangt, dass alle stillen Reserven prozentual gleichmäßig aufgelöst werden einschließlich eines originären Geschäfts- oder Praxiswerts.</p>	24																

Band 5

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Woldemar Wall/Heiko Schröder

Falltraining Körperschaftsteuer

5. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
erlag

2. Steuerbefreiungen

Fall 1: Rechtssubjekte

Bei den nachfolgenden Körperschaften und Personenvereinigungen handelt es sich um Steuersubjekte i.S.d. § 1 KStG:

- a) Mieterverein Dresden,
- b) Hauseigentümerverein Leipzig,
- c) Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg,
- d) Ballsportverein Ludwigsfelde,
- e) Winzergenossenschaft Radebeul.

Aufgabe: Prüfen Sie eine mögliche Steuerbefreiung (ganz oder teilweise) für die o.g. Steuersubjekte.

Lösung:

Die o.g. Steuersubjekte sind alle nach § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sich der jeweilige Sitz (§ 11 AO) bzw. die Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland befinden. Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung nach § 5 KStG vorliegt. Dabei ist zwischen persönlichen Steuerbefreiungen und sachlichen Steuerbefreiungen zu unterscheiden.

Bei einer persönlichen Steuerbefreiung, z.B. bei der Deutschen Bundesbank (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG), werden sämtliche Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen. Eine Ausnahme ergibt sich nur bei Einnahmen i.S.d. § 5 Abs. 2 KStG.

Handelt es sich demgegenüber um eine sachliche Steuerbefreiung, werden bei einem Steuersubjekt lediglich bestimmte Arten von Einkünften nicht besteuert. Sind die hierfür notwendigen Voraussetzungen nicht erfüllt, werden die Einkünfte jedoch einer Besteuerung unterworfen. Beispielhaft sei hier der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bei einem gemeinnützigen Verein genannt (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG).

a) Mieterverein Dresden

Hier könnte zunächst die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG geprüft werden. Allerdings handelt es sich bei einem Mieterverein nicht um einen Berufsverband (H 5.7 „Abgrenzung“ KStH). Damit scheidet diese Steuerbefreiung aus. Alternativ könnte noch eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Anwendung kommen. Hierfür ist es notwendig, dass sich der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken widmet (§§ 51 ff. AO). Die Tätigkeit des Mietervereins ist nicht als gemeinnützig einzuordnen, da sie den eigenwirtschaftlichen Interessen der Mitglieder dient. Eine Ausnahme kommt hier den satzungsmäßigen Mitgliederbeiträgen zu. Diese unterliegen keiner Besteuerung (§ 8 Abs. 5 KStG). Einschränkend ist anzumerken, dass es sich um echte Mitgliedsbeiträge handeln muss. Liegt ein Zusammenhang zwischen dem Beitrag und einer konkreten Gegenleistung vor, handelt es sich um einen unechten Mitgliedsbeitrag. Dieser unterliegt der Körperschaftsteuer.

b) Hauseigentümerverein Leipzig

Bei diesem Steuersubjekt ist ebenfalls zunächst die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu prüfen. Demnach handelt es sich beim Hauseigentümerverein um einen begünstigten Berufsverband (R 5.7 Abs. 2 KStR). Hiervon ausgenommen ist jedoch ein etwa unterhaltener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 Buchst. a KStG). Die Steuerbefreiung ist ebenfalls zu versagen, wenn mehr als 10 % der Einnahmen zur mittelbaren und unmittelbaren Unterstützung von politischen Parteien genutzt werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 Buchst. b KStG). Im vorliegenden Fall kann daher von einer Steuerbefreiung ausgegangen werden.

c) Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg

Hier ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG zu prüfen. Demnach kann eine Wohnungsgenossenschaft von der Körperschaftsteuer befreit werden, wenn sie Wohnungen selbst herstellt bzw. erwirbt und sie den eigenen Mitgliedern zur Nutzung überlässt (vgl. auch H 5.9 „Vermietungsgenossenschaften und -vereine“ KStH). Abzugrenzen sind in diesem Fall jedoch die begünstigten von den nicht begünstigten

Tätigkeiten (bspw. Verwaltung von Eigentumswohnungen, Vermietung an Nichtmitglieder). Überschreiten die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten 10 % der gesamten Einnahmen, ist die Steuerbefreiung für die komplette Genossenschaft zu versagen. Wird die Grenze nicht überschritten, unterliegen nur die nicht begünstigten Tätigkeiten einer Besteuerung.

d) Ballsportverein Ludwigsfelde

Für einen Sportverein ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu prüfen. Hierfür ist es notwendig, dass sich der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken widmet (§§ 51 ff. AO). Hierbei ist der Sport bei den gemeinnützigen Zwecken genannt (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO). Demnach kann die Steuerbefreiung angewandt werden. Unterhält der Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (bspw. Gastwirtschaft, Werbung) ist eine partielle Körperschaftsteuerpflicht gegeben (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG). Liegt demgegenüber ein Zweckbetrieb i.S.d. §§ 65-68 AO vor, unterbleibt eine Besteuerung.

e) Winzergenossenschaft Radebeul

Bei einer Winzergenossenschaft bietet sich die Prüfung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG an (R 5.13 KStR). Demnach kann eine Besteuerung unterbleiben, wenn sich der Geschäftsbetrieb auf die gemeinschaftliche Nutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen beschränkt (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 Buchst. a KStG). Alternativ können den Mitgliedern auch Dienstleistungen für die Produktion oder die Verwertung von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen angeboten werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 Buchst. b und c KStG). Ebenso können Beratungsleistungen in diesem Bereich für die Mitglieder angeboten werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 Buchst. d KStG).

Werden Einnahmen aus nicht begünstigten Bereichen erzielt, sind diese einer Besteuerung zuzuführen (partielle Steuerpflicht). Übersteigen die Einnahmen aus den nicht begünstigten Bereichen 10 % der gesamten Einnahmen, so ist die Genossenschaft insgesamt als körperschaftsteuerpflichtig zu behandeln (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 S. 2 KStG).

Fall 2: Partielle Steuerpflicht

Die nachfolgenden Körperschaften und Personenvereinigungen handelt es sich um Steuersubjekte i.S.d. § 1 KStG, welche die Grundvoraussetzungen an eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erfüllen:

a) Ballsportverein Ludwigsfelde e.V.

Der Ballsportverein Ludwigsfelde e.V. erhält Zinsen aus einer Kapitalanlage auf seinem Konto gutgeschrieben. Im Rahmen dieser Kapitalanlage werden die Mitgliedsbeiträge und sonstigen Zuwendungen bis zu ihrer Verwendung gesammelt und verzinslich angelegt. Die Bankgutschrift beträgt 1.472,50 €. Weiteren wirtschaftlichen Tätigkeiten geht der Verein nicht nach.

b) Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg e.G.

Die Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg e.G. vermietet ihren umfangreichen Wohnungsbestand an ihre Mitglieder zu Wohnzwecken. Hieraus erzielt sie Einnahmen i.H.v. 1.300.000 €. Daneben ist sie auch in Besitz von einigen Gewerbegrundstücken, welche an Nichtmitglieder vermietet sind. Aus diesen Objekten generiert sie Einnahmen i.H.v. 100.000 €.

Aufgabe: Prüfen Sie eine mögliche Steuerbefreiung (ganz oder teilweise) für die o.g. Steuersubjekte.

Lösung:

a) Ballsportverein Ludwigsfelde e.V.

Der Ballsportverein ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG, da Geschäftsführung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) sich im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) befinden. Grundsätzlich unterliegen sämtliche in- und ausländische Einkünfte der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 2 KStG).

Für den Ballsportverein Ludwigsfelde e.V. ist jedoch die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu prüfen. Hierfür ist es notwendig, dass sich der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken widmet (§§ 51 ff. AO). Hierbei ist der Sport bei den gemeinnützigen Zwecken genannt (§ 52 Abs. 2

Nr. 21 AO). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird lt. Sachverhalt nicht unterhalten. Demnach kann die Steuerbefreiung angewandt werden. Eventuell vorhandene Zweckbetriebe unterliegen nicht der Körperschaftsteuer, soweit die Voraussetzungen des §§ 65-68 AO erfüllt werden. Geleistete echte Mitgliedsbeiträge sind ebenfalls von der Besteuerung ausgenommen (§ 8 Abs. 5 KStG).

Gem. § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG sind jedoch steuerabzugspflichtige Einkünfte von der Steuerbefreiung nicht betroffen. Bei den Zinsen handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Eine Umqualifizierung in eine andere Einkunftsart findet nicht statt (R 8.1 Abs. 2 KStR), da die Zinsen nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entstanden sind (§ 20 Abs. 8 EStG). Für Zinsen ergibt sich eine Kapitalertragsteuerpflicht nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 Buchst. b EStG, da der Schuldner ein inländisches Kreditinstitut ist. Die Kapitalertragsteuer beträgt 25 % (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) des Zinsertrags ($500 \text{ €} = 2.000 \text{ €} \times 25 \%$). Daneben entsteht ein Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 % der Kapitalertragsteuer ($27,50 \text{ €} = 500 \text{ €} \times 5,5 \%$; § 3 Abs. 1 Nr. 5, § 4 S. 1 SolZG).

Daneben ist zu prüfen, ob eine Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 44a Abs. 4 EStG zur Anwendung kommt. Der Verein ist eine begünstigte Körperschaft (§ 44a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG) und muss der Bank mittels einer Bescheinigung des Finanzamts die Körperschaftsteuerbefreiung nachweisen (§ 44a Abs. 4 S. 3 EStG). Wurde der Steuerabzug bereits vorgenommen, ist eine Erstattung nach § 44b Abs. 5 EStG zu prüfen.

b) Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg e.G.

Die Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg e.V. ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG, da Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) sich im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) befinden. Grundsätzlich unterliegen sämtliche in- und ausländische Einkünfte der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 2 KStG). Als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG erzielt sie ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG).

Für die Genossenschaft ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG zu prüfen. Eine Steuerbefreiung liegt vor, wenn sie Wohnungen selbst herstellt bzw. erwirbt und sie den eigenen Mitgliedern zur Nutzung überlässt (vgl. auch H 5.9 „Vermietungsgenossenschaften und -vereine“ KStH). Es ist jedoch eine Abgrenzung zwischen begünstigten und den nicht begünstigten Tätigkeiten vorzunehmen. Die Vermietung von Wohnungen an die Mitglieder stellt eine begünstigte Tätigkeit dar. Eine Nutzungsüberlassung zu gewerblichen Zwecken an Nichtmitglieder ist demgegenüber eine nicht begünstigte Tätigkeit. Insgesamt erzielt die Genossenschaft Einnahmen i.H.v. 1.400.000 €. Hieran haben die begünstigten Tätigkeiten einen Anteil von 92,85 %. Damit kann die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG zur Anwendung kommen.

Die Einnahmen aus der nicht begünstigten Tätigkeit sind hingegen der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Dabei können nur die Aufwendungen mindernd berücksichtigt werden, die mit diesen Tätigkeiten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Für Gemeinkosten ist ein geeigneter Aufteilungsmaßstab zu finden.

Fall 3: Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Der Ballsportverein Ludwigsfelde e.V. ist ein gemeinnütziger Verein, der u.a. die nachfolgenden Tätigkeiten ausübt bzw. Einnahmen erzielt:

a) Vereinsheim

Die Vereinsgaststätte befindet sich auf dem Gelände des Vereins und steht neben den Mitgliedern auch weiteren Personen zur Verfügung. Der nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelte Gewinn beträgt 15.000 €.

b) Weihnachtsbasar

Auf dem vom Verein veranstalteten Weihnachtsbasar wurden durch den Verkauf von Glühwein und Bratwürsten Einnahmen i.H.v. 2.500 € erzielt. Dem standen Aufwendungen von 1.200 € gegenüber.

Die Dividende ist nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG im vollen Umfang von der Besteuerung freizustellen. Dies erfolgt durch Kürzung außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung. **./ 300.000 €**

Ein pauschale Hinzurechnung gem. § 8b Abs. 5 KStG ist nach § 8b Abs. 10 S. 3 KStG ausgeschlossen.

Das Sachdarlehen hat die FB-GmbH mit einer Körperschaft (AB-GmbH) abgeschlossen, bei der die Dividenden (bezogen auf die NB-GmbH) nach § 8b Abs. 7 KStG nicht unter die Regelung des § 8b Abs. 1 KStG fallen, weil die AB-GmbH ein Kreditinstitut darstellt. Die FB-GmbH hat nach Ende der Vertragslaufzeit die gleichen Anteile im gleichen Umfang an die AB-GmbH zurückzugeben. Darüber hinaus erzielte die FB-GmbH innerhalb der Vertragslaufzeit Einnahmen aus der Beteiligung. Die für die Überlassung durch die FB-GmbH entrichteten Entgelte (die Gebühr und die Ausgleichszahlung) dürfen sich deshalb nicht auf das Einkommen der FB-GmbH auswirken. Sie sind daher außerhalb der Bilanz nach § 8b Abs. 10 S. 1 KStG im Rahmen der Einkommensermittlung hinzuzurechnen. **+ 310.000 €**

Hinweis! Würde die FB-GmbH innerhalb der Vertragslaufzeit keine Einnahmen in Zusammenhang mit der Beteiligung erzielen, so entfielen eine Hinzurechnung der in Zusammenhang mit der Wertpapierleihe entrichteten Entgelte nach § 8b Abs. 10 S. 5 KStG.

§ 8b Abs. 10 KStG ist nur dann und nur insoweit anzuwenden, als auf die Erträge aus den Wertpapieren bei dem Verleiher § 8b Abs. 7 bzw. 8 KStG oder eine ähnliche Vorschrift Anwendung findet. Werden die Anteile nicht dem Umlaufvermögen, sondern dem Anlagevermögen zugerechnet, so ist § 8b Abs. 7 KStG beim Verleiher auf die Erträge aus den Wertpapieren nicht anzuwenden, mit der Folge, dass das Entgelt für die Leihe im vollen Umfang als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Gleiches gilt ab VZ 2013 für Streubesitzdividenden im Sinne des § 8b Abs. 4 KStG die nach dem 28.02.2013 zufließen, weil auch in diesem Falle § 8b Abs. 1 KStG auf diese Dividenden beim Verleiher keine Anwendung findet.

Auf die Gewinnermittlung der **NB-GmbH** hat diese Gestaltung keinen Einfluss.

3.5 Verlustabzug bei Körperschaften

Fall 1: Schädlicher Beteiligungserwerb gem. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG¹

Alleinige Gesellschafterin der A GmbH ist Anna Baum. Im Veranlagungszeitraum 2024 erzielt die A GmbH einen Verlust in Höhe von 120.000 €. Darüber hinaus wurden zum 31.12.2023 Verluste nach § 15 Abs. 4 S. 3 EStG in Höhe von 100.000 € gesondert festgestellt. Im Veranlagungszeitraum 2023 wurden keine weiteren Termingeschäfte getätigt. Zur Finanzierung des Verlustes veräußert Anna Baum zum 01.04.2024 einen Anteil in Höhe von 50 % an Bertram Borer. In den folgenden Monaten erschließt sich die A GmbH ein neues Marktsegment. Einer der neuen Kunden ist zur Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen nur dann bereit, wenn ihm im Gegenzug Anteile an der A GmbH übertragen werden. Daraufhin veräußert Anna Baum einen weiteren Anteil in Höhe von 10 % mit Wirkung zum 01.10.2024 an Christian Cäsar. Bertram Borer war mit der Entwicklung der Gesellschafterstruktur nicht einverstanden und veräußerte mit Wirkung zum 01.12.2024 seine Anteile ebenfalls an Christian Cäsar.

Aufgabe: In welchem Umfang kann ein nicht genutzter Verlust künftig berücksichtigt werden? Gehen Sie davon aus, dass nach der Veranlagung des Veranlagungszeitraums 2024 der Bescheid bestandskräftig wurde.

¹ Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken bis VZ 2015 vgl. BVerfG Beschluss vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11.

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl I 2018, 2338 wurde § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (schädlicher Beteiligungserwerb zwischen 25 % und 50 %) aus dem Gesetz gestrichen. Die Neuregelung gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2008 und ist somit in allen offenen Fällen anzuwenden.

Lösung:

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 können nicht genutzte Verluste nur dann durch die Körperschaft genutzt werden, wenn sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust wirtschaftlich getragen hat.

Rechtlich ändert sich die Körperschaft nicht, wenn Anteile bzw. Stimmrechte oder Mitgliedschaftsrecht übertragen werden. Eine Änderung soll nach § 8c Abs. 1 KStG nur dann eintreten, wenn sich die Gesellschafterstruktur aufgrund von Übertragungsvorgängen ändert. Der Verlust der durch eine Körperschaft erlitten wurde, soll mittelbar nur den Gesellschaftern zugutekommen, die ihn mittelbar getragen haben (durch Finanzierung, Gestellung von Sicherheiten, durch einen geringeren Veräußerungserlös, weil der Wert der Anteile gesunken ist usw.).

Dabei ist zu beachten, dass in Abhängigkeit von dem Umfang der durch einen Erwerberkreis getätigten Erwerbe, unterschiedliche Rechtsfolgen zu ziehen sind. So ziehen Beteiligungserwerbe bis 50 % keine Rechtsfolgen nach sich. Bei Übertragungen von mehr als 50 % entfallen die nicht genutzten Verluste im vollen Umfang. Zu beachten ist hierbei, dass nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG alle Übertragungen an einen Erwerberkreis innerhalb von 5 Jahren zusammenzurechnen sind.

Gem. Sachverhalt wurden mit Wirkung zum 01.04.2024 50 % der Anteile an der A GmbH an einen Erwerber übertragen. Dieser Beteiligungserwerb überschreitet die 50 %-Grenze nicht (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG), sodass der nicht genutzte Verlust insoweit noch bestehen bleibt.

Zum 01.10.2024 wurden weitere 10 % der Anteile an Christian Cäsar übertragen. Für sich betrachtet überschreitet dieser Anteilsverkauf ebenfalls nicht die 50 %-Grenze, sodass keine steuerlichen Rechtsfolgen zu ziehen sind. Eine Zusammenrechnung mit dem Anteilsverkauf des Bertram Borer ist nicht möglich, weil beide Personen nicht einer Erwerbergruppe zuzuordnen sind und auch nicht nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG eine Gruppe mit gleichgerichteten Interessen bilden.

Eine Erwerbergruppe liegt vor, wenn es sich um nahestehende Personen handelt. Zur Definition dieses Begriffes kann auf die Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung¹ zurückgegriffen werden. Werden durch eine Person beide Voraussetzungen (nahestehende Person sowie Gruppe mit gleichgerichteten Interessen), so hat die Zuordnung als nahestehende Person Vorrang.

Gleichgerichtete Interessen sind dann gegeben, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattgefunden hat, wobei kein Vertrag vorliegen muss. Die gleichgerichteten Interessen müssen sich nicht auf den Erhalt des Verlustvortrags der Körperschaft richten. Gleichgerichtete Interessen liegen z.B. vor, wenn mehrere Erwerber einer Körperschaft zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken. Indiz gleichgerichteter Interessen ist auch die gemeinsame Beherrschung der Körperschaft.²

Mit Wirkung zum 01.12.2024 erwarb Christian Cäsar weitere Anteile im Umfang von 50 %. Dieser Erwerb ist mit dem ersten Erwerb von 10 % zusammenzurechnen, da der zweite Erwerb innerhalb eines Fünfjahreszeitraums erfolgte. Der Zeitraum beginnt mit dem ersten Erwerb am 01.10.2024. Da mit dem zweiten Erwerb die 50 %-Grenze überschritten wurde, sind die Rechtsfolgen gem. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zu ziehen. Alle weiteren Beteiligungserwerbe durch Christian Cäsar lösen einen neuen Fünfjahreszeitraum aus. Nur wenn diese, für sich gesehen, dann ebenfalls die Grenzen überschreiten, sind erneut die Rechtsfolgen zu ziehen.

Fraglich ist, ob die 50 %-Beteiligung, die zunächst durch Bertram Bohrer erworben und anschließend an Christian Cäsar weiter veräußert wurde, mehrfach berücksichtigt werden kann. Da das Gesetz hier keine Abgrenzung vorgenommen hat, kann die Mehrfachübertragung der gleichen Anteile jeweils für sich die Rechtsfolgen auslösen. Eine Ausnahme besteht nur in den Fällen, in denen die Erwerber nahestehende Personen darstellen. In diesen Fällen würde eine mehrfache Berücksichtigung zu einer ungerechtfertigten Doppelberücksichtigung führen.

1 Vgl. H 8.5 III. „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – nahestehende Person“ KStH.

2 Vgl. Rz. 27, 28 BMF vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, a.A. Rz. 23 und 25 BFH vom 22.11.2016, I R 30/15, BStBl II 2017, 921.

In Summe hat nun Christian Cäsar 60 % der Anteile erworben, d.h. die nicht genutzten Verluste gehen im vollen Umfang ungenutzt unter. Nicht genutzte Verluste sind alle negativen Einkünfte, die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden konnten.

Im Veranlagungszeitraum 2024 werden daher zum 01.12.2024 die zum 31.12.2023 gesondert festgestellten Verluste im vollen Umfang gekürzt. Zum 31.12.2024 werden deshalb keine Verluste gem. § 15 Abs. 4 S. 3 EStG gesondert festgestellt.

Der im VZ 2024 erwirtschaftete Jahresfehlbetrag in Höhe von 120.000 € ist ebenfalls von der Kürzung betroffen, soweit er bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielt wurde. Die Fehlbeträge sind, wenn der schädliche Beteiligungserwerb unterjährig erfolgte, grundsätzlich nach wirtschaftlichen Kriterien zuzuordnen. Sofern ein Zwischenabschluss nicht erstellt wurde, ist die Aufteilung des Ergebnisses zu schätzen¹. Eine abweichende wirtschaftliche Zuordnung ist nicht ersichtlich, sodass 11/12 des Verlustes zu berücksichtigen sind.

Berechnung:

Negatives Einkommen zum 31.12.2024	120.000 €
Minderung nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG ($120.000 \text{ €} \times 11/12$) =	<u>./.</u> 110.000 €
Verbleibendes negatives Einkommen zum 31.12.2024	10.000 €

Soweit ein Verlust nicht unter die Regelung des § 8c Abs. 1 KStG fällt, kann er uneingeschränkt nach Maßgabe der § 10d Abs. 1 EStG zurück bzw. nach § 10d Abs. 2 EStG vorgetragen werden.

Gesonderte Feststellung zum 31.12.2024 nach § 10d Abs. 4 EStG	10.000 €
Gesonderte Feststellung zum 31.12.2024 nach § 15 Abs. 4 S. 3 EStG ²	0 €

Hinweis! Jeder Beteiligungserwerb ist gesondert zu prüfen. Nur wenn der Fünfjahreszeitraum noch nicht abgelaufen ist, kann eine Zusammenrechnung erfolgen, sofern die vorherigen Erwerbe noch keine Rechtsfolgen ausgelöst haben. Werden mehrere Erwerbe zusammengerechnet und nur in Summe anschließend die Rechtsfolgen geprüft, kann dies zu unzutreffenden Ergebnissen führen.

Fall 2: Schädlicher Beteiligungserwerb gem. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG

Alleinige Gesellschafterin der A GmbH ist Anna Baum. Die A GmbH erzielt 2024 positive Einkünfte in Höhe von 2.000.000 € und 2025 einen Verlust in Höhe von 1.200.000 €. Zum 31.12.2023 wurde ein Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG in Höhe von 4.000.000 € und darüber hinaus Verluste nach § 2a Abs. 1 S. 5 EStG in Höhe von 100.000 € gesondert festgestellt. Im Veranlagungszeitraum 2024 und 2025 wurden keine weiteren positiven Einkünfte im Sinne des § 2a Abs. 1 EStG (selber Staat und selbe Einkunftsquelle) erwirtschaftet. Im Zusammenhang mit dem Umbau des Geschäftsfeldes der A GmbH veräußert Anna Baum zum 01.04.2024 einen Anteil in Höhe von 41 % an Bertram Borer. Daraufhin erschließt sich die A GmbH ein neues Marktsegment. Das in diesem Zusammenhang gestiegene Risiko ist Bertram Borer nur dann bereit zutragen, wenn ihm im Gegenzug weitere Anteile an der A GmbH übertragen werden. Daraufhin veräußert Anna Baum einen weiteren Anteil in Höhe von 10 % mit Wirkung zum 01.05.2025.

Aufgabe: Welche steuerrechtlichen Folgen ergeben sich aufgrund des geschilderten Sachverhaltes hinsichtlich des nicht genutzten Verlustes?

1 Vgl. Rz. 35 Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften BMF vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.
 2 Zur Anwendung des § 8 c KStG auf Verluste gemäß § 15 a EStG vgl. BFH Urteil. vom 24.4.2024, IV R 27/21; (ECLI:DE:BFH:2024:U.240424.IVR27.21.0).

Lösung:

Mit Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Anteilen der A GmbH in Höhe von 41 % sind die Voraussetzungen des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nicht erfüllt, weil nicht mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft innerhalb von 5 Jahren übertragen wurden. Der Fünfjahreszeitraum beginnt mit dem Erwerb der 41 %, und endet erst dann, wenn durch weitere Erwerbe die Grenze von 50 % überschritten wurde. Zu beachten ist hierbei, dass die Erwerbe nur dann zusammengerechnet werden können, wenn diese durch einen Erwerberkreis erfolgen. Weshalb die Anteilsübertragung erfolgte, ist unerheblich. Weil § 8c Abs. 1 S. 1 KStG noch nicht zur Anwendung kommt, können die Verluste 2024 vollumfänglich genutzt werden. Dies gilt für den Verlustvortrag als auch die gesonderte Feststellung nach § 2a Abs. 1 EStG.

Soweit 2024 Gewinne erwirtschaftet wurden, können diese mit den Verlustvorträgen verrechnet werden.

Gesonderte Verlustfeststellung nach § 2a Abs. 1 EStG 100.000 €

Dieser Verlust ist nach § 2a Abs. 1 S. 5 EStG zum 31.12.2024 gesondert festzustellen, weil keine weiteren positiven Einkünfte derselben Art und aus demselben Staat erzielt wurden.

Einkommensermittlung 2024:

Positive Einkünfte		2.000.000 €
Verlustvortrag	4.000.000 €	
Verlustverrechnung nach § 10d Abs. 2 EStG	./. 1.000.000 €	
darüber hinaus nur 70 % von 1.000.000 € =	./. 700.000 €	./. 1.700.000 €
Verlustrücktrag aus dem Veranlagungszeitraum 2025 nach § 10d Abs. 1 EStG¹		./. 300.000 €

Zu versteuerndes Einkommen gem. § 7 Abs. 1 KStG 0 €

Maximal verbleibender Verlustvortrag in Höhe von 2.300.000 €.

Eine gesonderte Verlustfeststellung zum 31.12.2024 nach § 10d Abs. 4 EStG ist deshalb erforderlich.

Veranlagungszeitraum 2025

Am 01.05.2025 wurden weitere 10 % durch Bertram Bohrer erworben. Es sind die Voraussetzungen den § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zu prüfen. Danach entfällt der nicht genutzte Verlust im vollen Umfang, wenn durch einen Erwerber mehr als 50 % erworben wurden. Zur Ermittlung des Beteiligungsumfanges sind alle Erwerbe innerhalb eines Fünfjahreszeitraumes zusammenzurechnen. Dieser Zeitraum beginnt mit dem ersten Erwerb am 01.04.2024. Mit dem Erwerb der weiteren 10 % wird erstmals die 50 %-Grenze überschritten, sodass zum 01.05.2025 (Zeitpunkt in dem die Grenze überschritten wurde) alle nicht genutzten Verluste untergehen. Die negativen Einkünfte des laufenden Jahres sind zeitanteilig aufzuteilen.

Negative Einkünfte 2025	1.200.000 €
Kürzung nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG anteilig (Schätzung ²) $1.200.000 € \times 4/12 =$./. 400.000 €
Verbleibende negative Einkünfte	800.000 €

Daraus ergeben sich zwei weitere Fragen:

1. Kann ein nicht genutzter Verlust, der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstanden ist, nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen werden?

1 Vgl. BFH vom 30.11.2011, I R 14/11, BStBl II 2012, 360, vgl. Rz. 33, 34 BMF vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.

2 Zur Aufteilung bei unterjährigem Erwerb vgl. Tz. 33 BMF vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.

Fall 3: Organschaft und Ausgleichsposten

Die Midi Kajak-Vertriebs GmbH (M-GmbH) mit Sitz und Geschäftsleitung in Leipzig ist seit vielen Jahren zu 100 % am Stammkapital der Technik & Support GmbH (T-GmbH) mit Geschäftsleitung und Sitz in Markkleeberg beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der M-GmbH ist Clara von Chemnitz (C) mit Wohnsitz in Chemnitz. C hält ihre Anteile im Privatvermögen. Die Stimmrechte entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

Zwischen der M-GmbH und der T-GmbH besteht seit dem 01.01.2024 ein steuerlich anzuerkennendes Organschaftsverhältnis.

Zum 31.12.2024 erstellt die T-GmbH folgende Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bilanz (Handelsbilanz):

Gewinn- und Verlustrechnung (in €):

Aufwand		Ertrag	
Aufwendungen	2.000.000	Erlöse	2.500.000
Gewinnabführung	500.000	Aktivierung § 248 Abs. 2 HGB	115.000
Latente Steuern	15.000		
Jahresüberschuss	100.000		
Summe	2.615.000		2.615.000

Bilanz (in €):			
Aktiva		Passiva	
Firmenwert	225.000	Stammkapital	500.000
Immaterielle Wirtschaftsgüter	115.000	Jahresüberschuss	100.000
Verschiedene Aktiva	2.660.000	Verschiedene Passiva	2.385.000
		Latente Steuern	15.000
Summe	3.000.000	Summe	3.000.000
<p>a) Zum 31.12.2016 bildete die T-GmbH eine Drohverlustrückstellung in Höhe von 100.000 €. 2024 ist der Verlust tatsächlich eingetreten. Die Rückstellung wurde deshalb vollumfänglich aufgelöst.</p> <p>b) Die T-GmbH erwarb am 01.01.2024 einen Teilbetrieb von einem fremden Dritten. Der hierbei erworbene Firmenwert wurde handelsrechtlich entsprechend § 253 Abs. 3 HGB auf vier Jahre verteilt abgeschrieben.</p> <p>c) In den Aufwendungen ist unter anderem eine Zuwendung an eine Stiftung zur Förderung kultureller Zwecke in Höhe von 50.000 € enthalten.</p> <p>d) Zum 31.12.2024 wurden entsprechend § 248 Abs. 2 HGB selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter im Wert von 115.000 € aktiviert. In diesem Zusammenhang wurde auch die latente Steuer eingestellt.</p> <p>Zum 31.12.2024 erstellt die M-GmbH folgende handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bilanz:</p>			
Gewinn- und Verlustrechnung (in €):			
Aufwand		Ertrag	
Sonstige Aufwendungen	13.900.000	Gewinnabführung	500.000
Körperschaftsteueraufwand	200.000	Erlöse	14.000.000
Jahresüberschuss	400.000		
Summe	14.500.000	Summe	14.500.000
Bilanz (in €):			
Aktiva		Passiva	
Verschiedene Aktiva	29.200.000	Stammkapital	900.000
Beteiligung T-GmbH	800.000	Verschiedene Passiva	27.800.000
		Gewinnrücklage	600.000
		Gewinnvortrag	300.000
		Jahresüberschuss	400.000
Summe	30.000.000	Summe	30.000.000

Am 01.02.2024 veräußerte die M-GmbH ihre Beteiligung (100 %) an der Fun GmbH (F-GmbH) für 400.000 €. Die Beteiligung wurde im Wirtschaftsjahr 1995 für 250.000 € erworben. Aufgrund nachhaltiger Absatzprobleme und der damit einhergehenden geringeren Ertragslage war im Wirtschaftsjahr 2002 eine steuerlich zulässige Teilwertabschreibung in Höhe von 50.000 € erforderlich. Ferner wies die Steuerbilanz der M-GmbH zum 31.12.2023 einen aktiven Ausgleichsposten für die F-GmbH in Höhe von 100.000 € aus. Dieser wurde in früheren Jahren im Rahmen einer Organschaft gebildet. Eine Wertaufholung erfolgte bisher nicht. Auch der Ausgleichsposten wurde in der Steuerbilanz zutreffend behandelt. Mit der Veräußerung wurde die Firma Netzwerk Deutschland AG, Berlin beauftragt. In diesem Zusammenhang wurde 2023 eine Rechnung über 50.000 € zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer beglichen.

Aufgabe: Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der M-GmbH und der T-GmbH.

Aus Vereinfachungsgründen sollen bei allen Fallgestaltungen Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag außer Betracht bleiben.

Lösung:

Die M-GmbH als auch die T-GmbH sind völlig selbstständige Rechtssubjekte. Dies gilt auch dann, wenn, wie in diesem Falle, das Organschaftsverhältnis steuerrechtlich anzuerkennen ist. Das Einkommen der T-GmbH als Organgesellschaft ist deshalb nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln (§ 15 S. 1 KStG). Dieses Einkommen wird gem. § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt und anschließend dem Organträger nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zugerechnet.

Ausgangsgrundlage: Jahresüberschuss der T-GmbH gem. Handelsbilanz

100.000 €

Anpassung nach § 60 Abs. 2 EStDV

- a) Zum 31.12.2016 wurde durch die T-GmbH eine Drohverlustrückstellung gebildet. Diese wurde im Rahmen der Steuerbilanz 2016 (§ 5 Abs. 4a EStG) nicht übernommen. 2016 wurde deshalb ein um 100.000 € höheres Einkommen durch die T-GmbH (vor der Organschaft) versteuert. Im Wirtschaftsjahr 2024 ist der Verlust tatsächlich entstanden. Handelsrechtlich erfolgte eine ertragsneutrale Buchung (Rückstellung an Verbindlichkeit). Steuerrechtlich ist deshalb erneut eine Korrektur erforderlich. Der Aufwand ist nun zutreffend zu berücksichtigen **./ 100.000 €**
- b) Der entgeltlich erworbene Firmenwert gehört zu den abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Abschreibungsdauer ist gesetzlich auf 15 Jahre festgelegt (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG). Eine kürzere Abschreibungsdauer ist nicht zulässig (BMF-Schreiben vom 20.11.1986, BStBl I S. 532). Da der Erwerb durch die T-GmbH am 01.01.2024 erfolgte, ist die Abschreibung für 12 Monate zu gewähren. Die steuerlich zulässige Abschreibung beträgt demnach $\frac{1}{15}$ von 300.000 € = 20.000 €. Handelsrechtlich erfolgte eine Abschreibung in Höhe von 25 % (75.000 €). Gem. § 60 Abs. 2 EStDV erfolgt daher eine Korrektur in Höhe der Differenz **+ 55.000 €**
- c) Handelsrechtlich wurden gem. § 248 Abs. 2 HGB zulässigerweise selbst geschaffene Wirtschaftsgüter aktiviert. Steuerrechtlich steht einer entsprechenden Aktivierung § 5 Abs. 2 EStG entgegen. Die Aktivierung ist daher außerhalb der Bilanz gem. § 60 Abs. 2 EStDV zu kürzen **./ 115.000 €**
- d) Die in diesem Zusammenhang eingestellte Rückstellung für latente Steuern (§ 274 HGB) kann steuerrechtlich nicht übernommen werden (§ 5 EStG). Die Passivierung ist daher außerhalb der Handelsbilanz gem. § 60 Abs. 2 EStG hinzuzurechnen **+ 15.000 €**
Jahresfehlbetrag gem. Steuerbilanz **./ 45.000 €**

Die Gewinnabführung stellt handelsrechtlich eine schuldrechtliche Verpflichtung der Organgesellschaft gegenüber dem Organträger dar und führt insoweit zulässigerweise zu Betriebsausgaben. Da dies jedoch eine Gewinnverwendung darstellt, ist steuerrechtlich die Gewinnabführung durch Zurechnung zu neutralisieren (R 14.6 Abs. 1 KStR) **+ 500.000 €**

Zurechnung der Zuwendungen i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zur Ermittlung des Höchstbetrags der abzugsfähigen Spenden **+ 50.000 €**

Einkommen vor Spendenabzug § 9 Abs. 2 S. 1 KStG **505.000 €**

In Organschaftsfällen ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft eigenständig anzuwenden, da § 15 KStG hierzu keine Ausnahmeregelung vorsieht. Dementsprechend bleibt beim Organträger das zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen außer Betracht. Als Summe der gesamten Umsätze i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelten beim Organträger und bei der Organgesellschaft jeweils nur die eigenen Umsätze. Ein Abzug der Zuwendungen, die bei der Organgesellschaft nicht berücksichtigt werden konnten, kommt bei dem Organträger demnach nicht in Betracht (BFH vom 23.01.2002, XI R 95/97, BStBl II 2003, 9, R 9 Abs. 5 KStR). Insoweit besteht dann ein eigenständiger Spendenvortrag der Organgesellschaft nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 9 KStG. Höchstbetrag 20 % von 505.000 € = 101.000 €. Die zweite Alternative (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Nr. 2 KStG) braucht nicht geprüft werden, da die in 2024 durch die T-GmbH geleisteten Zuwendungen bereits im vollen Umfang abzugsfähig sind. **./. 50.000 €**

Steuerpflichtiges Einkommen **455.000 €**

Nach § 16 KStG durch die OG zu versteuern (eigenes Einkommen der OG) **./. 0 €**

Nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG dem Organträger zuzurechnendes Einkommen **455.000 €**

Mehrabführung – vororganschaftlich verursacht

In Höhe der Differenz zwischen dem handelsrechtlich abzuführenden Gewinn und dem Steuerbilanzgewinn (aufgrund der Drohverlustrückstellung) liegt eine Mehrabführung vor, die in vororganschaftlicher Zeit verursacht wurde. Nach § 14 Abs. 3 S. 1 KStG ist diese Mehrabführung als Gewinnausschüttung zu behandeln. Die Mehrabführung gilt als mit dem Abschluss des Wirtschaftsjahres der T-GmbH als erfolgt.

Hinweis! In den Fällen des § 14 Abs. 3 KStG entsteht die Kapitalertragsteuer in dem Zeitpunkt der Feststellung der Handelsbilanz der Organgesellschaft; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft (§ 44 Abs. 7 EStG).

Minderabführung – in vertraglicher Zeit (§ 14 Abs. 4 KStG)

Die abweichende Abschreibung des Firmenwertes zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz führt im Rahmen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft zu einer Minderabführung (Differenz zwischen 75.000 € und 20.000 € = 55.000 €). In diesem Umfang erhöht sich nach § 27 Abs. 6 S. 1 KStG das steuerliche Einlagekonto. Überschreitet in den folgenden Wirtschaftsjahren die steuerliche Abschreibung die handelsrechtliche Abschreibung, so liegt dann eine Mehrabführung vor, die entsprechend zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos führt.

Abführungssperre (§ 301 AktG)

Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz nach § 248 Abs. 2 HGB ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur abgeführt werden, wenn die nach der Abführung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. Die Organgesellschaft weist daher in der Handelsbilanz zulässigerweise in Höhe von 100.000 € (Aktivierung 115.000 € ./. 15.000 € latente Steuern) einen Jahresüberschuss aus. Der Gewinnabführungsvertrag wurde daher zutreffend umgesetzt.

M-GmbH als Organträger

Auch insoweit ist das Einkommen völlig selbständig zu ermitteln.

Ausgangsgrundlage ist auch hier der Jahresüberschuss gem. Handelsbilanz **400.000 €**

7. Komplexe Fälle

Fall 1: LBB-GmbH

Lauser Serfaus ist der alleinige Gesellschafter der Lauser BioBrot GmbH (LBB-GmbH). Gegenstand des Unternehmens ist die Produktion von Holzofenbrot unter Einbeziehung ausschließlich mit dem Gütezeichen „Bio“ hergestellter Grundstoffe. Der vorläufige handelsrechtliche Jahresüberschuss beträgt 150.000 €.

Die LBB-GmbH ist seit der Gründung der Gertys Bio Laden GmbH (GBL-GmbH) im Jahr 2002 mit 80 % an dieser beteiligt. Die Anschaffungskosten betrugen 20.000 €. Die verbleibenden Anteile werden durch Herrn Serfaus persönlich gehalten. Alle Steuererklärungen der GBL-GmbH sind bereits bestandskräftig. Die Steuererklärungen wurden antragsgemäß veranlagt, sodass durch das zuständige Finanzamt keine Änderungen vollzogen wurden.

1. Mit Vertrag vom 01.04.2024 veräußerte die LBB-GmbH einen etwas älteren Holzofen an den Neffen des Gesellschafters für 6.000 € zzgl. gesetzlicher Mehrwertsteuer. Der Buchwert des Ofens betrug 7.000 €. Im Rahmen einer Internetauktion hätte die LBB-GmbH mindestens 10.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erzielen können.
2. Die GBL-GmbH pachtet seit der Gründung die Produktionsanlagen für die Herstellung der Bio Liköre von der LBB-GmbH und zahlt hierfür eine jährliche Pacht in Höhe von 15.000 € netto. Eine entsprechende Anlage hätte sie auf dem freien Markt für jährlich 10.000 € pachten können.
3. Zur Finanzierung des Warenbestandes gewährte die LBB-GmbH der GBL-GmbH jährlich ein Darlehen in Höhe von 100.000 € (verlängert sich um ein Jahr, wenn keine Kündigung erfolgt). Zinsen wurden nicht vereinbart. Auf Sicherheiten wurde verzichtet, weil die LBB-GmbH aufgrund der 80 %-igen Beteiligung ausreichend Einfluss ausüben kann. Aufgrund der geringen Ernte 2024 erlitt die GBL-GmbH im Wirtschaftsjahr 2024 einen erheblichen Verlust. Dies nahm die LBB-GmbH zum Anlass, das Darlehen im Rahmen der Bilanzerstellung um 40 % abzuwerten. Dieser niedrigere Teilwert ist nicht zu beanstanden.
4. Seit 01.04.2003 ist die LBB-GmbH Alleingesellschafterin der BIO-Holz GmbH (BH-GmbH). Das Wirtschaftsjahr der BIO-Holz GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Die Beteiligung wurde für 150.000 € erworben um die Belieferung mit BIO-Holz sicherzustellen. Nach dem Wirbelsturm „Katrina“ sank der Absatz für BIO-Holz, weshalb eine Teilwertabschreibung in 2006 (50.000 €) vorgenommen wurde. Der innere Wert der Beteiligung erholte sich bis zum letzten Bilanzstichtag nicht mehr. Mit Beschluss vom 01.04.2023 wurde daher die Liquidation dieser Gesellschaft durch die Gesellschafterversammlung beschlossen. Für den Zeitraum bis zum Beschluss wurde ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet. Der entsprechende Ertrag wurde zutreffend ermittelt und entsprechend durch die BIO-Holz GmbH versteuert. Die Liquidation konnte am 01.10.2024 abgeschlossen werden.

Die zum 01.04.2023 erstellte Liquidationsbilanz (in €) lautet wie folgt:

Aktiva		Passiva	
Grundstück	100.000	Stammkapital	50.000
Warenbestand	30.000	Rücklagen	135.000
Forderungen	180.000	Gewinnvortrag	20.000
Bank/Kasse	25.000	Verbindlichkeiten	130.000
<hr/>		<hr/>	
335.000		335.000	

Zum 01.04.2023 wurde ein Sonderausweis in Höhe von 10.000 € gesondert festgestellt. In der Zeit vom 01.04.2023 bis 01.10.2024 (Abwicklungszeitraum) ergeben sich folgende Vorgänge:

- Das Grundstück wird am 01.12.2023 für 190.000 € veräußert.
- Der Warenbestand wird für 25.000 € an die LBB-GmbH veräußert. Die Waren sind bei der LBB-GmbH zum 31.12.2024 noch vollständig vorhanden. Der Marktwert des Warenbestandes betrug zum Zeitpunkt der Veräußerung 35.000 €.
- Der Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres i.H.v. 15.000 € wird am 18.08.2024 ausgeschüttet.
- Die Forderungen werden in Höhe von 160.000 € eingezogen.
- Die Verbindlichkeiten werden beglichen.
- Am 01.08.2024 erfolgt eine Abschlagszahlung auf den Liquidationsgewinn von 40.000 €. Die Auskehrung des Vermögens der BH-GmbH erfolgte am 01.10.2024.

Alle Bescheide der BH-GmbH stehen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

5. Zum 31.12.2024 wurde für die LBB-GmbH das steuerliche Einlagekonto auf 15.000 € festgestellt.

Aufgaben:

1. Welche steuerlichen Folgen ergeben sich aus der Liquidation der BH-GmbH?
Wie wirkt sich dies auf das Einkommen der LBB-GmbH aus?
2. Welche steuerlichen Folgen ergeben sich aus den übrigen Sachverhalten?
3. Auf die Kapitalertragsteuer, Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.

Lösung:

Die Ausgangsgrundlage für die Einkommensermittlung bildet der Jahresüberschuss gem. Steuerbilanz. Dieser entspricht dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss, da keine Abweichungen erläutert wurden

150.000 €

1. Veräußerung Anlagevermögen

Die Veräußerung des Holzofens an den Neffen des Gesellschafters stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (R 8.5 Abs. 1 KStR), weil:

- a) Die Veräußerung zu einem niedrigeren Preis, als er gegenüber fremden Dritten berechnet worden wäre, führt zu einer verhinderten Vermögensmehrung.
- b) Diese ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter diese verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte. Der Vermögensvorteil muss nicht dem Gesellschafter selbst zufließen. Er kann auch einer ihm nahestehenden Person zugutekommen (H 8.5 „III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Allgemeines“ KStH). Für die Begründung des „Nahestehens“ reicht jede Beziehung eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an die andere Person beeinflusst. Beziehungen, die ein Nahestehen begründen, können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (H 8.5 „III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Nahe stehende Person“ KStH).
- c) Die verhinderte Vermögensmehrung hat sich ferner auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG ausgewirkt.
- d) Ein offener Gewinnverwendungsbeschluss wurde für diese Gewinnverwendung nicht getroffen.

Die Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt mit dem gemeinen Wert (H 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH).

Veräußerungspreis	7.140 €
Gemeiner Wert	11.900 €
Unterschiedsbetrag	4.760 €
an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer	./. 760 € (19/119 von 4.760 €)
Wert der verdeckten Gewinnausschüttung netto	4.000 €

Die verdeckte Gewinnausschüttung darf sich nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht auf den Gewinn auswirken und wird daher außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung hinzugerechnet **+ 4.760 €**

Innerhalb der Handelsbilanz ist die Verbindlichkeit aus der noch zu entrichtenden Umsatzsteuer zu erfassen. Eine nochmalige Zurechnung der Umsatzsteuer nach § 10 Nr. 2 KStG ist nicht erforderlich, da die verdeckte Gewinnausschüttung mit dem gemeinen Wert (inklusive Umsatzsteuer) außerhalb der Bilanz hinzugerechnet wurde (R 8.6 KStR) **./. 760 €**

2. Pächterlöse GBL-GmbH

Gemäß Sachverhaltsdarstellung stellt die Pachtzahlung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, R 8.5 Abs. 1 KStR eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, weil:

- a) Das überhöhte Entgelt eine Vermögensminderung darstellt.
- b) Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 43 Abs. 1 GmbHG) die Vermögensminderung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (Fremdvergleich, H 8.5 „III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Allgemeines“ KStH).
- c) Die Vermögensminderung sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG ausgewirkt hat.
- d) Ein offener Gewinnverwendungsbeschluss nicht getroffen wurde.

Die verdeckte Gewinnausschüttung wird mit dem Differenzbetrag zwischen dem erzielten Erlös (15.000 €) und dem erzielbaren Erlös bei fremdüblicher Nutzungsüberlassung (10.000 €) angesetzt (H 8.6 „Nutzungsüberlassung“ KStH).

Die Pachteinahmen sind deshalb in Höhe von 5.000 € in Beteiligungserträge umzuqualifizieren. Die Verpflichtung zur Abführung der Umsatzsteuer wird hiervon nicht berührt, weil bisher eine Rechnungsberichtigung nicht erfolgte (A 10.1 Abs. 2 UStAE). Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt einen Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG dar. Dieser ist nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG grundsätzlich von der Besteuerung auszunehmen.

Die verdeckte Gewinnausschüttung wurde bei der GBL-GmbH bisher nicht Gewinn erhöhend berücksichtigt. Eine nachträgliche Korrektur ist derzeit nicht möglich, sodass eine Freistellung nach § 8b Abs. 1 S. 2 KStG nicht erfolgt (materielle Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen).

Weil eine Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG nicht erfolgte, kommt eine pauschale Hinzurechnung gem. § 8b Abs. 5 KStG nicht in Betracht **0 €**

3. Finanzierung der Tochtergesellschaft

Die Teilwertabschreibung auf das an die Tochtergesellschaft ausgereichte Darlehen erfüllt die Voraussetzung des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG. Die Gewinnminderung wird deshalb außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung wieder hinzugerechnet **+ 40.000 €**

Das ausgereichte Darlehen entspricht nicht dem Fremdvergleich, weil einerseits keine Zinsen und andererseits keine Sicherheiten vereinbart wurden. Darlehensgeber ist ein Gesellschafter, welcher mit 80 % und damit mit mehr als 25 % beteiligt ist. Auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung und die zu diesem Zeitpunkt ggf. bestehenden stillen Reserven (in der Gesellschaft) kommt es hierbei nicht an.

Die fehlende Verzinsung stellt einen Vorteil für die Darlehensnehmerin dar. Die Vereinbarung ist auch gesellschaftsrechtlich indiziert, da ein fremder Dritter eine entsprechende Vereinbarung nicht getroffen hätte. Da es sich jedoch nicht um ein einlagefähiges Wirtschaftsgut handelt, liegt insoweit keine verdeckte Einlage (R 8.9 Abs. 1 KStR, H 8.9 „Nutzungsvorteil“ KStH) vor.

4. Liquidation der BH-GmbH

Die Liquidation der BH-GmbH und die anschließende Auskehrung der Finanzmittel bzw. Wirtschaftsgüter an die LBB-GmbH stellt handelsrechtlich einen Ertrag dar. Die steuerliche Behandlung dieser Zuflüsse setzt jedoch voraus, dass zunächst die Folgen auf der Ebene der BH-GmbH genau dargestellt werden.

Steuerliche Behandlung auf der Ebene der BH-GmbH

Für den Zeitraum bis zur Liquidation wurde zulässigerweise nach R 11 Abs. 1 S. 3 KStR ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet. Der für die Besteuerung maßgebliche Gewinn wird, wenn die Gesellschaft, wie in diesem Fall, aufgelöst **und** anschließend abgewickelt wird, nach § 11 Abs. 1 KStG ermittelt. Der Besteuerungszeitraum/Ermittlungszeitraum für die Liquidation beginnt demnach am 01.04.2023 und endet am 01.10.2024 mit der Schlussauskehrung (§ 11 Abs. 1 S. 1 KStG). Dieser Zeitraum überschreitet den Dreijahreszeitraum nach § 11 Abs. 1 S. 2 KStG nicht.

Abwicklungsendvermögen:	
Veräußerungserlös Grundstück	190.000 €
Veräußerungserlös Warenbestand	25.000 €
Eingezogene Forderungen	160.000 €
Bank-/Kassenbestand (25.000 € ./ 15.000 € Ausschüttung ./ 40.000 € Abschlagszahlung)	./ 30.000 €
Beglichene Verbindlichkeiten	./ 130.000 €
Zwischensumme	215.000 €

Warenbestand

Die Übertragung des Warenbestandes stellt gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (R 8.5 Abs. 1 KStR) eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, weil gegenüber einem fremden Dritten dieser Warenbestand nicht zu diesem Wert übertragen worden wäre, hierdurch eine verhinderte Vermögensmehrung eingetreten ist, dies sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG ausgewirkt hat und ein offener Gewinnverwendungsbeschluss hierfür nicht getroffen wurde. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten (H 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH).

Berechnung:	
Fremdpreis	35.000 €
Vereinbarter Kaufpreis	25.000 €
Differenz = verdeckte Gewinnausschüttung	10.000 €

Da jedoch offene Gewinnausschüttungen für den Zeitraum der Liquidation nicht zulässig sind, können grundsätzlich verdeckte Gewinnausschüttungen ebenfalls nicht vorliegen. Die Vermögensverschiebung darf sich jedoch nicht auf den Liquidationsgewinn auswirken. Sind die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt, wird diese deshalb wie eine Vorabauskehrung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG hinzugerechnet.

Die Vorabauskehrung ist außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) **+ 10.000 €**

Die Liquidationsrate darf sich nach § 8 Abs. 3 S. 1 KStG auf das Einkommen nicht auswirken, weil eine Einkommensverwendung vorliegt **+ 40.000 €**

Abwicklungsendvermögen nach § 11 Abs. 3 KStG **265.000 €**

Abwicklungsanfangsvermögen

Dieses Vermögen ist mit dem Buchwert zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres anzusetzen. Da ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet wurde, sind die Werte zum 31.03.2023 zu berücksichtigen.

Nennkapital	50.000 €
Rücklagen	135.000 €
Gewinnvortrag	20.000 €
Soweit Gewinne für abgelaufene Wirtschaftsjahre ausgeschüttet wurden, mindern diese das Abwicklungsanfangsvermögen (§ 11 Abs. 4 S. 3 KStG)	<u>./. 15.000 €</u>
Abwicklungsanfangsvermögen nach § 11 Abs. 4 KStG	190.000 €

Abwicklungsgewinn:	
Abwicklungsendvermögen	265.000 €
Abwicklungsanfangsvermögen	<u>./. 190.000 €</u>
Abwicklungsgewinn nach § 11 Abs. 2 KStG	75.000 €

Im Übrigen gelten für die Einkommensermittlung die allgemeinen Vorschriften, weshalb die verbleibenden Sachverhalte hinsichtlich eventueller Korrekturen zu untersuchen sind.

Weitere Korrekturen sind nicht erforderlich, weil keine steuerfreien Tatbestände verwirklicht wurden.

Zu versteuerndes Einkommen **75.000 €**

Steuersatz 15 %, § 23 Abs. 1 KStG, Körperschaftsteuerschuld **11.250 €**

In Höhe der Körperschaftsteuerschuld ist eine Körperschaftsteuerrückstellung in die Handelsbilanz einzustellen. Diese hat auf das zu versteuernde Einkommen keine Auswirkung, weil im gleichen Umfang eine Hinzurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung erfolgt.

Vermögensauskehrung an die LBB-GmbH. In dieser Position wird auf der Ebene der Tochtergesellschaft einerseits der Umfang des an die Gesellschafterin ausgekehrten Vermögens und andererseits die Herkunft ausgewiesen (§ 27 KStG oder sonstige Rücklagen mit Steuerabzug nach §§ 43 ff. EStG).

Erlös Grundstücksverkauf	190.000 €
Erlös Warenverkauf	25.000 €
Verdeckte Gewinnausschüttung	10.000 €
Eingezogene Forderungen	160.000 €
Bank-/Kassenbestand	<u>./. 30.000 €</u>
Liquidationsrate	40.000 €
Beglichene Verbindlichkeiten	<u>./. 130.000 €</u>

Band 7

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Achim Neumann

Falltraining Lohnsteuer

2. Auflage

HDS
erlag

4. Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn

Fall 6: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Aufgabe:

Bitte bestimmen Sie in den nachfolgenden Fällen den Zeitpunkt des Zuflusses unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen.

1. Arbeitnehmer A erhält seinen Wochenlohn für den Zeitraum 27.12.2021–02.01.2022 im Voraus am 26.12.2021 bar ausgezahlt.

Lösung:

Der Lohnsteuerabzug setzt den Zufluss von Arbeitslohn voraus (vgl. R 38.2 Abs. 1 S. 1 LStR). Der Zufluss erfolgt gem. § 11 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 2, 3 EStG. Laufender Arbeitslohn (vgl. R 39b. 2 Abs. 1 LStR) gilt in dem Kalenderjahr bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Der steuerliche Zufluss erfolgt somit im Jahr 2022.

2. Arbeitnehmer B erhält sein Weihnachtsgeld 2021 am 05.01.2022.

Lösung:

Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge, vgl. R 39b.2 Abs. 2 LStR), wird gem. § 11 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 3 EStG in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Der steuerliche Zufluss erfolgt somit im Jahr 2022.

3. Arbeitnehmer C erhält von seinem Arbeitgeber am 23.12.2021 einen Gutschein der örtlichen Tankstelle. Der Gutschein berechtigt ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen und erfüllt die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienststeuergesetzes. Am 05.01.2022 geht C tanken und löst den Gutschein ein.

Lösung:

Der Zufluss des Sachbezugs erfolgt bei einem Gutschein, der bei einem Dritten einzulösen ist, im Zeitpunkt der Hingabe, weil der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegenüber dem Dritten erhält (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG, R 38.2 Abs. 3 Satz 1 LStR). Der steuerliche Zufluss erfolgt somit bereits im Jahr 2021.

4. Arbeitnehmer D erhält von seinem Arbeitgeber am 23.12.2021 einen Gutschein, der ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen des Arbeitgebers berechtigt und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienststeuergesetzes erfüllt. Am 06.01.2022 löst D seinen Gutschein im Rahmen eines Kaufs ein.

Lösung:

Der Zufluss des Sachbezugs erfolgt bei einem Gutschein, der beim Arbeitgeber einzulösen ist, im Zeitpunkt der Einlösung (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG, R 38.2 Abs. 3 Satz 2 LStR). Der steuerliche Zufluss erfolgt erst mit Einlösung im Jahr 2022.

5. Steuerklassen und Wechsel

Fall 7: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Aufgabe:

Bitte bestimmen Sie in den nachfolgenden Fällen die zutreffenden Steuerklassen. Sofern Wahlrechte bestehen, ist für die Arbeitnehmer die Steuerklasse/Steuerklassenkombination zu wählen, die zu möglichst

geringen Nachzahlungen bzw. Erstattungen im Rahmen einer möglichen Einkommensteuerveranlagung führen.

1. Arbeitnehmerin A ist ledig und unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Sie wohnt zusammen mit ihrem minderjährigen Sohn, für welchen ihr ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG bzw. Kindergeld zusteht. Weitere Personen leben nicht in der gemeinsamen Wohnung.

Lösung:

Als ledige und unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmerin ist A gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 2 EStG in die Lohnsteuerklasse II einzureihen, da die Voraussetzungen für einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende im Sinne des § 24b EStG erfüllt sind.

2. Der ledige, kinderlose und unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer B geht 2 lohnsteuerpflichtigen Beschäftigungen bei unterschiedlichen Arbeitgebern nach.

Lösung:

Für das erste Beschäftigungsverhältnis ist B gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG in die Steuerklasse I, für das zweite Beschäftigungsverhältnis gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 6 EStG in die Steuerklasse VI einzureihen.

3. Die Arbeitnehmer C und D sind beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, verheiratet und nicht dauernd getrennt lebend. Beide sind als Beamte im öffentlichen Dienst beschäftigt und verdienen exakt gleich viel.

Lösung:

Beide Arbeitnehmer sind gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 4 EStG in die Steuerklasse IV einzureihen.

Die Steuerklassenkombination IV/IV unterstellt, dass die Ehegatten/Lebenspartner annähernd gleich viel verdienen. Da dies im vorliegenden Fall zutrifft, würde die einbehaltene Lohnsteuer grundsätzlich der voraussichtlichen Jahressteuer entsprechen.

Die Steuerklassenkombination III/V wäre im vorliegenden Fall unter Beachtung der Aufgabenstellung nicht sinnvoll, da die Steuerklassenkombination III/V so gestaltet ist, dass die Summe der Steuerabzugsbeträge für beide Ehegatten/Lebenspartner in etwa der gemeinsamen Jahressteuer entspricht, wenn der Ehegatte/Lebenspartner mit Steuerklasse III 60 % und der Ehegatte/Lebenspartner mit Steuerklasse V 40 % des gemeinsamen Arbeitseinkommens erzielt.

Ein Antrag auf die Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktorverfahren ist ebenfalls nicht sinnvoll. Der Faktor ist lediglich eine Rechengröße entsprechend der Wirkung des Splitting-Verfahrens. Bei gleichem Einkommen ergibt sich jedoch grundsätzlich kein Splitting-Vorteil, der über einen Faktor zu berücksichtigen wäre.

4. Arbeitnehmer D wohnt in den Niederlanden und hat in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt. Er wird für seinen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber ausschließlich in Deutschland (Aachen) tätig.

Lösung:

D ist beschränkt einkommensteuerpflichtig gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. a) EStG und gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 1 lit. b) EStG in die Steuerklasse I einzureihen.

Fall 8: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Sachverhalt:

Die Eheleute A und B mit Wohnsitz in Köln heiraten am 15.06.2022. Ehegatte A ist Arbeitnehmer und Ehegatte B selbständige Ärztin. Ein Steuerklassenwechsel ist zunächst nicht vorgesehen.

Aufgabe:

Welche Folgen ergeben sich aufgrund der Eheschließung hinsichtlich der Steuerklassen der Ehegatten?

Lösung:

Die Ehegatten sind seit dem 15.06.2022 verheiratet und aufgrund des Wohnsitzes i.S.d. § 8 AO im Inland gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Für den Ehegatten A wird mit Eheschließung automatisiert gem. § 39e Abs. 3 S. 3 EStG die Steuerklasse IV gebildet, wenn die Voraussetzungen des § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG vorliegen. Da beide Ehegatten nicht dauernd getrennt leben, wird dem Arbeitnehmerehegatten A mit Eheschließung die Steuerklasse IV zugeordnet, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 4 1. HS EStG. Dies gilt auch, wenn der andere Ehegatte B keinen Arbeitslohn bezieht, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 4 2. HS EStG.

Fall 9: Schwierigkeitsgrad: Einfach**Sachverhalt:**

Die Ehegatten A und B mit Wohnsitz in Köln leben seit dem 01.02.2022 getrennt. Beide Ehegatten sind Arbeitnehmer. Aufgrund der bisherigen Lohnverteilung wurde für den Ehegatten A die Steuerklasse III und für den Ehegatten B die Steuerklasse V gebildet. Da B mit der Trennung gerne einen höheren Nettolohn hätte, möchte Sie die Steuerklasse von V auf IV ändern. A ist mit dem Vorhaben der B überhaupt nicht einverstanden und würde einen Steuerklassenwechsel gerne verhindern.

Aufgabe:

Prüfen Sie ob ein einseitiger Wechsel der Steuerklasse möglich ist.

Lösung:

Die Ehegatten sind aufgrund des Wohnsitzes i. S. d. § 8 AO im Inland gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Zuordnung der Steuerklassen IV/IV wäre demnach möglich, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 4 1. HS EStG. Während ein Wechsel in die Steuerklasse III gemäß § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG den Antrag beider Ehegatten erfordert, ist ein Wechsel in die Steuerklasse IV auch auf Antrag nur eines Ehegatten möglich mit der Folge, dass beide Ehegatten in die Steuerklasse IV eingereiht werden, § 38b Abs. 3 S. 2 EStG. Ob der A mit dem Wechsel einverstanden ist oder nicht, ist somit irrelevant.

Fall 10: Schwierigkeitsgrad: Mittel**Sachverhalt:**

Die Ehegatten A und B mit Wohnsitz in Köln standen bis zum 30.04.2022 in einem Beschäftigungsverhältnis (Steuerklassen IV/IV). Zwischen dem 01.05.2022 und dem 30.06.2022 war der Ehegatte A arbeitslos. Am 01.07.2022 hat A ein neues Beschäftigungsverhältnis aufgenommen. Während den Beschäftigungszeiten erhalten die Ehegatten einen ähnlichen Arbeitslohn.

Aufgabe:

Die Ehegatten möchten ein möglichst hohes gemeinsames Nettoentgelt erzielen. Stellen Sie dar welche Steuerklassenwechsel anzuraten sind und wann ein entsprechender Antrag beim Finanzamt gestellt werden muss.

Lösung:

Da der Ehegatte A ab dem 01.05.2022 keinen Arbeitslohn bezieht, wirken sich die ihm zugeordneten Freibeträge bis zum 30.06.2022 nicht aus. Somit sollte für diesen Zeitraum dem Ehegatten B die Steuerklasse III und dem Ehegatten A die Steuerklasse V zugeordnet werden. Dieser Wechsel ist nur auf Antrag beider Ehegatten möglich, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG. Das Finanzamt hat den Steuerklassenwechsel

mit Wirkung vom Beginn des Kalendermonats vorzunehmen, der auf die Antragstellung folgt, § 39 Abs. 6 S. 5 EStG. Um einen Wechsel zum 01.05.2022 vornehmen zu können, hat der Antrag somit spätestens am 30.04.2022 beim Finanzamt einzugehen. Für den Zeitraum zwischen dem 01.07.2022 und dem 31.12.2022 sollte ein erneuter Steuerklassenwechsel auf die Steuerklassen IV/IV erfolgen.

Hinweis:

Bis zum 31.12.2019 konnten Ehegatten gem. § 39 Abs. 6 S. 3 EStG a.F. grundsätzlich nur einmalig ihre Steuerklassenkombination wechseln. Dies wurde durch das Dritte Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Drittes Bürokratieentlastungsgesetz) vom 22.11.2019 geändert.

Fall 11: Schwierigkeitsgrad: Komplex**Sachverhalt:**

Die Ehegatten A und B mit Wohnsitz in Köln heiraten am 01.02.2022. Dem A wird aufgrund eines zulässigen Steuerklassenwechsels seit dem 01.02.2022 die Steuerklasse III zugeteilt. Die B wird zum 01.05.2022 befördert, was eine Gehaltserhöhung zur Folge hat. Da der Arbeitgeber des A unvorhergesehen Lohnkosten einsparen muss, wird sein Gehalt zum 01.05.2022 entsprechend gekürzt. Das Bruttogehalt der B ist daher seit dem 01.05.2022 annähernd doppelt so hoch wie das Bruttogehalt des A. Während des gemeinsamen Sommerurlaubes in Costa Rica verliebt sich A in die Einheimische C und B in den in Madrid wohnhaften Spanier D. A und B lösen die Ehe zum 15.07.2022 auf und leben seitdem dauernd getrennt. Sowohl A und C als auch B und D heiraten anschließend am 01.09.2022. C und D behalten vorerst die jeweiligen Wohnsitze in Costa Rica bzw. Spanien. A und B wiederum ihre jeweiligen neuen Wohnsitze in Deutschland. B und D sehen sich so häufig, dass von einem dauernd getrennt leben nicht ausgegangen werden kann.

Aufgabe:

Stellen Sie dar welche Steuerklassenwechsel für A und B anzuraten sind, welche Steuerklassen nach der Scheidung von A und B zulässig sind und wann entsprechende Anträge beim Finanzamt gestellt werden müssen. Sowohl A als auch B sind deutsche Staatsangehörige.

Lösung:

Mit den Gehaltsverteilungen ab dem 01.05.2022 ist ein Steuerklassenwechsel von III/V auf V/III anzuraten. Dieser Wechsel ist durch beide Ehegatten A und B zu beantragen, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG. Der Antrag hat für die wirksame Umsetzung zum 01.05.2022 spätestens am 30.04.2022 beim Finanzamt einzugehen.

Aus der neuen Ehe zu C erhält A nicht die Möglichkeit eine Steuerklassenkombination für Ehegatten zu wählen, da die C mit dem Wohnsitz in Costa Rica nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG ist nicht einschlägig. Grundsätzlich ist dem A somit ab dem 01.09.2022 die Steuerklasse I zuzuordnen.

Aus der neuen Ehe mit D hat B die Möglichkeit die Steuerklasse III in Anspruch zu nehmen. Ein Arbeitnehmer, der als Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, ist auf Antrag in die Steuerklasse III einzuordnen, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers in einem EU-Mitgliedstaat lebt, vgl. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG. B und D erfüllen diese Voraussetzungen.

Da B und D nicht dauernd getrennt leben, beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und A und B im Kalenderjahr der Auflösung der Ehe unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben, ist dem A entgegen dem Grundsatz nicht die Steuerklasse I zuzuordnen, sondern die Steuerklasse III, § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchstabe c EStG. Ein Antrag ist hierfür nicht erforderlich.

IV. Steuerpflicht und Steuerfreiheit

1. Sozialabgaben

Fall 40: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Sachverhalt:

Der Gehaltsabrechnung des Arbeitnehmers A lassen sich die folgenden Zahlen entnehmen:

• Bruttoarbeitslohn	4.000 €
• Einbehaltene Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung insgesamt	813 €
• Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung insgesamt	799 €
• Einbehaltene Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag	702 €
• Auszahlungsbetrag	2.485 €

Aufgabe:

Bestimmen Sie, unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen, die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte.

Lösung:

Einnahmen im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sind sowohl der Bruttoarbeitslohn in Höhe von 4.000 €, als auch die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 799 €. Die Arbeitgeberbeiträge sind jedoch gem. § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei.

Die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung dürfen die Einkünfte gem. § 12 Nr. 1 EStG, die einbehaltenen Steuern gem. § 12 Nr. 3 EStG, nicht mindern.

Die Einkünfte betragen (vorbehaltlich des Abzugs von Werbungskosten) somit 4.000 €.

2. Reisekosten

Fall 41: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Sachverhalt:

A ist als Außendienstmitarbeiter einer großen Versicherungsgesellschaft tätig. Im Veranlagungszeitraum hat A von seinem Arbeitgeber folgende Leistungen erhalten:

- Für beruflich veranlasste Fahrten mit dem eigenen Pkw, die keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind, hat A einen pauschalen Kilometersatz in Höhe von 0,50 € pro Kilometer für insgesamt nachgewiesene 10.000 Kilometer erhalten.
- A sind Übernachtungskosten für 25 Nächte im Inland in Höhe von insgesamt 600 € (ohne Verpflegung) entstanden. Sein Arbeitgeber erstattet ohne Einzelnachweise pauschal 20 € pro Nacht.
- Im Rahmen auswärtiger beruflicher Tätigkeiten war A wie folgt von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend:
 - 25 Tage mit 24 Stunden Abwesenheit,
 - jeweils 25 An- und Abreisetage,
 - 20 Tage mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden.

Der Arbeitgeber hat A für Verpflegungsmehraufwand insgesamt 1.680 € gezahlt.

- Weiterhin sind folgende Reisenebenkosten nachweislich entstanden:
 - beruflich veranlasste Telefongebühren mit dem privaten Handy in Höhe von 50 €,

- Parkgebühren in Höhe von 150 €,
- Verwargelder wegen Falschparkens und geringfügigen Geschwindigkeitsüberschreitungen i.H.v. 60 €.

Der Arbeitgeber hat sämtliche Reisenebenkosten erstattet.

Aufgabe:

Bitte prüfen Sie, ob und inwieweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt und begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen.

Lösung:

Sämtliche im Sachverhalt genannten Vergütungen vom Arbeitgeber stellen Arbeitslohn im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 LStDV im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG dar.

Für diese Vergütungen kommt eine Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 16 EStG in Betracht, soweit sie die nach § 9 EStG abziehbaren Werbungskosten nicht übersteigen.

Die beruflich veranlassten Fahrten, die keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind, können nach Maßgabe des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG als Werbungskosten berücksichtigt werden. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind (vgl. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 2 EStG).

Die höchste Wegstreckenentschädigung für die Benutzung eines Pkw beträgt 0,30 €. Eine Prüfung der tatsächlichen Kilometerkosten ist nicht mehr erforderlich, wenn der Arbeitnehmer von dieser gesetzlichen Typisierung Gebrauch macht (vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2020, Rz. 37). Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

Erstattung durch den Arbeitgeber: 10.000 Kilometer × 0,50 € =	5.000 €
davon steuerfrei gem. § 3 Nr. 16 EStG: 10.000 Kilometer × 0,30 € =	<u>3.000 €</u>
verbleibender steuerpflichtiger Arbeitslohn	2.000 €

Die notwendigen Mehraufwendungen für beruflich veranlasste Übernachtungskosten stellen Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5a EStG dar. Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber ohne Einzelnachweis einen Pauschbetrag von 20 € steuerfrei erstatten (vgl. R 9.7 Abs. 1 S. 1 und Abs. 3 S. 1 LStR). Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

Tatsächliche Werbungskosten	600 €
steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber	<u>500 €</u>
verbleibende abzugsfähige Werbungskosten	100 €

Die Mehraufwendungen für Verpflegung stellen Werbungskosten nach Maßgabe des § 9 Abs. 4a EStG dar. Die Berechnung stellt sich wie folgt dar:

Abwesenheit von 24 Stunden: 25 Tage × 28 € =	700 €
An- und Abreisetage: 25 Tage × 2 × 14 € =	700 €
Abwesenheit von mehr als 8 Stunden: 20 Tage × 14 € =	<u>280 €</u>
Mögliche Werbungskosten insgesamt	1.680 €

Die vom Arbeitgeber geleisteten Vergütungen übersteigen nicht die möglichen Werbungskosten und sind daher in voller Höhe gem. § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei.

Auch hinsichtlich der Reisenebenkosten kommt eine steuerfreie Erstattung gem. § 3 Nr. 16 EStG in Betracht, soweit die abziehbaren Werbungskosten nicht überschritten werden (vgl. R 9.8 Abs. 1 LStR).

Während die beruflich veranlassten Telefon- und Parkgebühren als Werbungskosten abzugsfähig wären (vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2020, Rz. 129) und folglich steuerfrei erstattet werden können, scheidet ein Abzug der Verwarngelder gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 i.V.m. § 9 Abs. 5 S. 1 EStG aus. Die Erstattung durch den Arbeitgeber führt somit insoweit zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

Zusammenfassung:

Reisekosten	Steuerpflichtiger Arbeitslohn	Werbungskostenabzug
Fahrtkosten	2.000 €	0 €
Übernachungskosten	0 €	100 €
Verpflegungsmehraufwand	0 €	0 €
Reisenebenkosten	60 €	0 €
Summe	2.060 €	100 €

3. Zuschläge § 3b EStG

Fall 42: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Ihre Mandantin, das Universitätsklinikum X, bittet Sie um fachlichen Rat bezüglich der Steuerfreiheit gem. § 3b EStG in folgenden Fallkonstellationen:

1. Im laufenden Arbeitslohn des Oberarztes A ist eine monatliche Pauschale in Höhe von 500 € enthalten, die die Mehrbelastung aufgrund von Dienstzeiten an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit abgelten soll.

Lösung:

Steuerfreie Zuschläge gem. § 3b EStG können nur für tatsächlich an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit geleistete Arbeit gezahlt werden. Eine pauschale Abgeltung entspricht diesem Erfordernis nicht, sodass keine Steuerfreiheit in Betracht kommt.

2. Chefarzt B erhält einen monatlichen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 9.000 €. Hinzu kommen vermögenswirksame Leistungen in Höhe von monatlich 40 € sowie Weihnachtsgeld in Höhe von 4.500 € jährlich. Seine wöchentliche Arbeitszeit beträgt 40 Stunden. Ihre Mandantin möchte wissen, wie hoch der Grundlohn im Sinne des § 3b Abs. 2 S. 1 EStG ist.

Lösung:

Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht. Das Weihnachtsgeld ist als sonstiger Bezug (vgl. R 39b.2 Abs. 2 S. 2 Nr. 7 LStR) vom laufenden Arbeitslohn abzugrenzen (vgl. R 3b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 lit. a) S. 1 LStR). Die vermögenswirksamen Leistungen sind einzubeziehen (vgl. R 3b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 lit. b) S. 1 LStR).

Der Lohn ist durch die Zahl der Stunden der regelmäßigen Arbeitszeit im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zu teilen. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum ist der Divisor mit dem 4,35-fachen der wöchentlichen Arbeitszeit anzusetzen, vgl. R 3b Abs. 2 S. 2 Nr. 2 lit. a) S. 5 LStR:

V. Pauschalierung der Steuer

1. § 37b EStG

Fall 55: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer A erhält von seinem Arbeitgeber am 01.01.2021 ein Arbeitgeberdarlehen in Höhe von 30.000 €. Der Effektivzinssatz beträgt 1 %. Die Laufzeit des Darlehens beträgt ein Jahr. Das Darlehen ist am Ende der Laufzeit in einer Summe zurückzuzahlen. Anfallende Zinsen sind monatlich nachschüssig zu leisten. Der nachgewiesene günstigste Zinssatz für vergleichbare Darlehen am Markt wurde im Internet bei einer Direktbank mit 4 % ermittelt. Die verbilligten Darlehenskonditionen werden A zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt.

Der Arbeitgeber möchte von eventuellen Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch machen.

Aufgabe:

Bitte prüfen Sie, ob und ggf. in welcher Höhe für A steuerpflichtiger Arbeitslohn entsteht. Eventuelle Pauschalsteuern sind zu berechnen.

Lösung:

Der Vorteil aus dem verbilligten Darlehen führt bei A zu Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Es handelt sich um Arbeitslohn gem. § 2 Abs. 1 LStDV.

Zinsvorteile, die der Arbeitnehmer durch Arbeitgeberdarlehen erhält, sind Sachbezüge. Sie sind als solche jedoch nur dann zu versteuern, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2.600 € übersteigt (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.2015, BStBl I 2015, 484, Rz. 4). Da die Grenze im vorliegenden Fall überschritten wird, ist im nächsten Schritt die Bewertung des Sachbezugs zu prüfen.

Sachbezüge sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen (§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG). Solch ein üblicher Endpreis kann sich aus dem Angebot eines Kreditinstituts am Abgabeort ergeben. Als üblicher Endpreis gilt auch der günstigste Preis für ein vergleichbares Darlehen mit nachgewiesener günstigster Marktkondition, zu der das Darlehen unter Einbeziehung allgemein zugänglicher Internetangebote (z.B. Internetangebote von Direktbanken) an Endverbraucher angeboten wird, ohne dass individuelle Preisverhandlungen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses berücksichtigt werden. Bei dieser Ermittlung kommt der pauschale Abschlag i.H.v. 4 % nach R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR nicht zur Anwendung (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.2015, a.a.O. – Rz. 5).

30.000 € × 4 % Maßstabszinssatz =	1.200 €
./. Zinslast des Arbeitnehmers 30.000 € × 1 % =	300 €
= Zinsvorteil	900 €

Der monatliche Zinsvorteil beträgt somit 75 € und übersteigt die Freigrenze in Höhe von 50 € gem. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG.

Die Einkommensteuer kann gem. § 37b Abs. 2 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erhoben werden, soweit der Vorteil den Betrag von 10.000 € nicht überschreitet (vgl. § 37b Abs. 1 S. 3 EStG). Da der Sachverhalt keine Angaben zum persönlichen Steuersatz von A enthält, wäre vorrangig zu prüfen, ob die Pauschalversteuerung für A überhaupt sinnvoll ist.

Die pauschale Steuer beträgt: 900 € × 30 % =	270 €
----------------------------------------------	-------

Soweit die Sachzuwendungen pauschal versteuert werden, bleiben sie bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz (§ 37b Abs. 3 S. 1 EStG). Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer und ist von dem die Sachzuwendung gewährenden Steuerpflichtigen in der Lohnsteuer-Anmeldung der Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 EStG anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen (§ 37b Abs. 4 S. 1 EStG).

2. Pauschalierung VIP-Logen

Fall 56: Schwierigkeitsgrad: Komplex

Sachverhalt:

Die X-GmbH hat beim örtlichen Fußballbundesligisten dauerhaft eine VIP-Loge angemietet. Das durch die Anmietung betriebene Sponsoring dient insbesondere Werbezwecken der GmbH. Daneben wird die Loge als Räumlichkeit für betriebliche Konferenzen und Besprechungen genutzt, unentgeltlich an Geschäftsfreunde oder als „Bonus“ an eigene Arbeitnehmer überlassen.

Im Monat Januar 01 wurde A als Mitarbeiter des Monats ausgezeichnet. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erhielt A als Bonus 2 VIP-Karten für das nächste Heimspiel. Die Karten umfassen die Eintrittskarten zum Spiel sowie die Bewirtung in der angemieteten Loge. Der übliche Endpreis am Abgabeort beträgt 350 € pro Karte.

Aufgabe:

Bitten prüfen Sie, unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen, ob und inwieweit für A steuerpflichtiger Arbeitslohn entsteht. Die X-GmbH möchte von eventuellen Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch machen.

Lösung:

Der Bonus stellt für den Arbeitnehmer einen zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehörenden geldwerten Vorteil dar. Der für die Annahme von Arbeitslohn erforderliche Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis ist gegeben (vgl. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und § 2 Abs. 1 LStDV). Mangels Steuerbefreiung ist der Vorteil steuerpflichtig.

Der Gesamtbetrag der Karten „zerfällt“ in 3 Teile:

- Werbung,
- Bewirtung,
- Geschenk.

Aus Vereinfachungsgründen wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn bei betrieblich veranlassten Aufwendungen der für das Gesamtpaket (Werbeleistungen, Bewirtung, Eintrittskarten usw.) vereinbarte Gesamtbetrag wie folgt pauschal aufgeteilt wird:

- Anteil für die Werbung: 40 % des Gesamtbetrages,
- Anteil für die Bewirtung: 30 % des Gesamtbetrages,
- Anteil für Geschenke: 30 % des Gesamtbetrages (vgl. BMF-Schreiben vom 22.08.2005, BStBl I 2005, 845 – Rz. 14).

Die Anteile für „Werbung“ und „Bewirtung“ stellen keine Zuwendungen an den Arbeitnehmer dar, sondern erfolgen aus betrieblichem Anlass (BMF-Schreiben vom 22.08.2005, BStBl I 2005, 845 – Rz. 9). Nur soweit ein „Geschenk“ an den Arbeitnehmer erfolgt, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Die Bewertung hat gem. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort zu erfolgen:

Gesamtbetrag Karten $350 \text{ €} \times 2 =$	700,00 €
davon 30 % „Geschenk“	210,00 €
x 96 % gem. R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR	201,60 €

Der steuerpflichtige Vorteil beträgt 201,60 €; die Freigrenze gem. § 8 Abs. 2 S. 11 in Höhe von 50 € ist überschritten.

Der Arbeitgeber kann den Vorteil gem. § 37b Abs. 2 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG pauschal mit 30 % versteuern. Die Vereinfachungsregelung zur Aufteilung der Gesamtaufwendungen gilt auch für Zwecke des § 37b EStG (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.2015, BStBl I 2015, 468 – Rz. 15).

Die pauschal besteuerte Sachzuwendung bleibt bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz (vgl. § 37 Abs. 3 S. 1 EStG). Der Arbeitgeber hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen und schuldet diese gem. § 37b Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 40 Abs. 3 S. 1, 2 EStG.

3. § 40 EStG

3.1 § 40 Abs. 1 EStG

Fall 57: Schwierigkeitsgrad: Komplex

Sachverhalt:

Die B-Bank gewährt sämtlichen Mitarbeitern vergünstigte Konditionen im Zusammenhang mit Privatkrediten. So gewährt sie ihrem Arbeitnehmer A am 01.01.2021 ein Arbeitgeberdarlehen in Höhe von 100.000 € (15 Jahre Laufzeit, jährliche Tilgung, Zinsen nachschüssig zum Ende des jeweiligen Monats fällig) zu einem Effektivzinssatz in Höhe von 2 %. Darlehen gleicher Art bietet das Kreditinstitut fremden Kunden im allgemeinen Geschäftsverkehr zu einem Effektivzinssatz in Höhe von 4,5 % an. Der bei Vertragsabschluss von der Deutschen Bundesbank veröffentlichte Effektivzinssatz für ansonsten konditionsgleiche Darlehen beträgt 4,1 %.

Die B-Bank möchte von eventuellen Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch machen. Hierzu macht sie folgende Angaben:

- Der Durchschnittsbetrag der pauschal zu versteuernden Bezüge beträgt 1.000 €.
- Die betroffenen Arbeitnehmer haben folgende Steuerklassen:

– Steuerklasse I	13
– Steuerklasse II	2
– Steuerklasse III	9
– Steuerklasse IV	10
– Steuerklasse V	3
– Steuerklasse VI	3
- Die Summe der um die nach § 39b Abs. 3 S. 3 EStG abziehbaren Freibeträge, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei der Steuerklasse II und erhöht um den Hinzurechnungsbetrag, Jahresarbeitslöhne der betroffenen Arbeitnehmer beträgt 700.000 €; pro Arbeitnehmer somit 17.500 €.
- Jahreslohnsteuer auf den Durchschnittsbetrag des Sachbezugs:

– Steuerklassen I, II und IV	350 €
– Steuerklasse III	175 €
– Steuerklassen V und VI	380 €
- Ansonsten wurden in 2021 keine weiteren Pauschalierungen vorgenommen.

Band 6

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Rolf-R. Radeisen

Falltraining Umsatzsteuer

6. Auflage

Das Buch enthält zwei
Übungsklausuren mit Lösungen

HDS
 **erlag**

A. Vorbemerkung

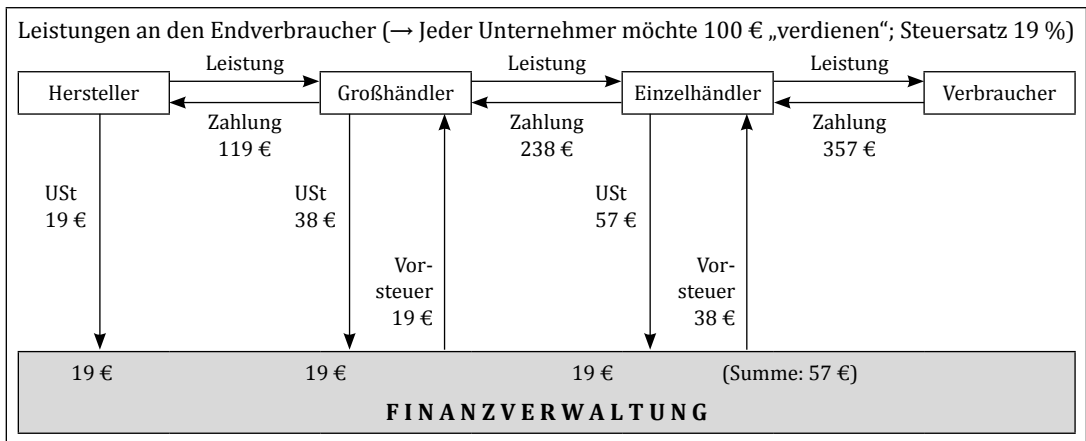
1. System des Umsatzsteuerrechts

Die Umsatzsteuer ist im Gesamtbereich der deutschen Steuergesetze die Steuer, die noch am ehesten systematischen Gesichtspunkten folgt. Das Umsatzsteuergesetz ist nicht nur nach dieser Systematik aufgebaut, Sachverhalte in der Praxis als auch Klausurlösungen auf allen Ebenen – von der Berufsausbildung über die Hochschulausbildung bis zur Steuerberaterprüfung – können nur dann erfolgreich gelöst werden, wenn die Systematik verinnerlicht ist und in jedem Fall – auch wenn es im Einzelfall schwerfällt – immer streng angewendet wird.

Das System des Umsatzsteuergesetzes ergibt sich aus den § 1 bis § 18 UStG. Es ist hilfreich, sich dieses System einzuprägen und es bei der Lösung eines Sachverhalts anzuwenden – in der Praxis wie auch bei der Lösung praktischer Sachverhalte:

- | | |
|----------------------------------------------------------|----------------------------|
| • Liegt ein steuerbarer Umsatz vor? | § 1 bis § 3g UStG |
| • Ist der steuerbare Umsatz auch steuerpflichtig? | § 4 bis § 9 UStG |
| • Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage? | § 10, § 11 UStG |
| • Welcher Steuersatz ist anwendbar? | § 12 Abs. 1, Abs. 2 UStG |
| • Wann entsteht die Steuerschuld? | § 13 UStG |
| • Wer ist Steuerschuldner? | § 13a, § 13b UStG |
| • Wird die Umsatzsteuer aus anderen Gründen geschuldet? | § 13c, § 14c UStG |
| • Welche Vorschriften sind für die Rechnung zu beachten? | § 14 bis § 14b UStG |
| • Ist die Vorsteuer abzugsfähig? | § 15 UStG i.V.m. § 14 UStG |
| • Muss die Vorsteuer berichtigt werden? | § 15a UStG |
| • Wie hoch ist die Umsatzsteuerzahllast? | § 16 UStG |
| • Wann muss die Umsatzsteuer angemeldet werden? | § 18 UStG |

Umsatzsteuer kann eigentlich von jeder/jedem verstanden werden. Es empfiehlt sich, die Regelungen des Umsatzsteuerrechts nicht nur abstrakt zu „lernen“; die Erfahrung zeigt, dass eine vernünftige Lösung nur dann gefunden werden kann, wenn die grundlegenden systematischen Strukturen verstanden worden sind. Das Grundprinzip ist simpel: Es zerfällt von der Idee her in einen Bereich der Steuerentstehung und einen Bereich der Vorsteuerabzugsberechtigung. Ziel der Besteuerung ist es, dass der Endverbrauch mit einer Umsatzsteuer belastet ist, der Unternehmer soll über den Vorsteuerabzug von der Umsatzsteuer freigestellt werden. Die Umsatzsteuer ist somit eine „Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzugsberechtigung auf Nettobasis“. Ob aber bei dem Unternehmer eine Umsatzsteuer entsteht und ob ein Vorsteuerabzugsanspruch entsteht, sind zwei systematisch zu trennende Vorgänge, es liegen insoweit eigenständige gesetzliche Anspruchsgrundlagen vor. Den Zusammenhang zeigt die folgende Übersicht:



Die Verwendung der besonderen Begriffe des Umsatzsteuerrechts muss immer in der gesetzlich vorgegebenen Form erfolgen. Umgangssprachlich häufig vorkommende andere Verwendungen dieser umsatzsteuerrechtlichen Begriffe führen zu Verwirrungen und damit in der Konsequenz zu falschen Lösungen – und in einer Prüfung gilt: Falsch verwendete Fachbegriffe führen immer zu einem Punktabzug! So ist der Begriff der „Lieferung“ nur i.S.d. wirtschaftlichen Verschaffung der Verfügungsmacht zu verwenden (§ 3 Abs. 1 UStG) und hat nichts mit der „Auslieferung“, also dem Transport der Ware zu tun. „Umsatz“ i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG kann sowohl eine Lieferung oder sonstige Leistung, aber auch eine Einfuhr oder ein innergemeinschaftlicher Erwerb sein, während umgangssprachlich ein Umsatz im Regelfall mit einem „Ausgangsumsatz“ verbunden wird. „Gutschrift“ i.S.d. Umsatzsteuerrechts ist eine Rechnung, die ein Leistungsempfänger für eine ihm gegenüber ausgeführte Leistung ausstellt (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG), umgangssprachlich wird die Gutschrift häufig im Zusammenhang mit Rechnungskorrekturen verwendet („... wir schreiben Ihnen gut ...“). Die Aufzählung ließe sich (fast) beliebig fortsetzen.

Hinweis!

Sehen Sie die Begriffe des Steuerrechts als „Vokabeln“ an – auch bei der perfekten Beherrschung einer Fremdsprache müssen die Vokabeln zutreffend verwendet werden.

2. Falllösungen in Klausuren

Wenn Sie einen Umsatzsteuerfall im Rahmen einer theoretischen Prüfung lösen müssen, ist es entscheidend, dass Sie die Lösung in Ihrer Klausur schulmäßig aufbauen. Prüfen Sie den Fall in der Reihenfolge, die das System des Gesetzes vorgibt. Prüfen Sie innerhalb einer Vorschrift (z.B. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) Tatbestandsmerkmal für Tatbestandsmerkmal, ziehen Sie ein (Zwischen-) Ergebnis und prüfen Sie erst danach die nächste logisch folgende Bestimmung.

Beschreiben Sie Selbstverständliches kurz. Sie brauchen die Zeit, um die Probleme eines Falles zu lösen. Zunächst müssen Sie die Probleme erkennen. Wer keine Probleme erkennt, kann sie auch nicht lösen. Denken Sie aber bitte daran, dass nicht nur die Lösung für die Erzielung der Punkte wichtig ist. Um seine Gedanken deutlich zu machen, muss erst das Problem erkannt und beschrieben werden. Auch hier gilt: Bevor eine Frage nicht gestellt ist, kann auch keine Beantwortung der Frage stattfinden!

Vernachlässigen Sie neben den Problemen aber nicht alle anderen notwendigen Erörterungen. Auch dafür gibt es in einer Klausur Punkte. Verschenken Sie keine Punkte, indem Sie einfache, aber notwendige Darlegungen auslassen.

Es werden aber nicht nur Ergebnisse bewertet, sondern insbesondere auch Begründungen. Es reicht nicht aus anzugeben, dass es so oder anders ist, sondern es muss angegeben werden, weshalb es so und

nicht anders ist. Die Begründungen sollten Sie aber auch wieder möglichst knapp halten, da ansonsten die Zeit nicht ausreichen wird.

Sie müssen den Lösungsweg beschreiben. Ihr Gedankengang muss lesbar sein. Zeichnungen oder Hinweise wie „Ja“ oder „Nein“ reichen nicht aus.

Für die Begründung der Lösung sind primär Gesetze und (Durchführungs-)Verordnungen zu zitieren, die Verwaltungsanweisungen (UStAE) nur sekundär, soweit dort über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehende Informationen enthalten sind. Daneben kann bei der Lösung direkt Bezug auf die Richtlinien der Europäischen Union – insbesondere die seit dem 1.1.2007 in Kraft getretene Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) – genommen werden. Beachten Sie, dass zum 1.7.2011 die Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 (MwStVO) in Kraft getreten ist. Diese Verordnung, die Anwendungsregelungen zur MwStSystRL enthält, hat unmittelbaren Anwendungsvorrang in Deutschland, die Verwaltung hat aus diesem Grund den UStAE in einzelnen Punkten zum 1.7.2011 geändert. In jedem Fall muss auch die aktuelle Rechtsprechung von BFH und EuGH für Lösungen beherrscht und berücksichtigt werden.

B. Fälle des Umsatzsteuerrechts

1. Steuerbarkeit, Unternehmerbegriff, Rahmen des Unternehmens

Fall 1: Unternehmereigenschaft und Rahmen des Unternehmens

Die nachfolgenden natürlichen Personen, juristischen Personen und Personenvereinigungen führen die folgenden Tätigkeiten aus:

- a) Die gemeindliche Kurverwaltung Bad Dürkheim erhebt Kurtaxe und Kurförderabgaben.
- b) Arbeitnehmer A verkauft über „eBay“ seinen privaten Schlafzimmerschrank an eine Privatperson P.
- c) Rentner R hält Beteiligungen an der X-AG und erzielt dabei beträchtliche Dividenden. Außerdem hofft er, die Anteile in einigen Jahren mit erheblichem Gewinn zu veräußern.
- d) Rentner R aus Fall 1 c) ist auch noch schriftstellerisch tätig. Mit seinem Buch „Reich durch Aktiengewinne“ erzielt er einen Umsatz im Kalenderjahr von ca. 30.000 €. Zusätzlich erhält er die Dividenden i.H.v. 10.000 €.

Aufgabe: Beurteilen Sie, ob in den vorgenannten Fällen die Unternehmereigenschaft gegeben ist und bestimmen Sie gegebenenfalls den Rahmen des Unternehmens.

Nehmen Sie im Fall a) auch Stellung zur unternehmerischen Tätigkeit der Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Lösung:

- a) Durch das Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2.11.2015 (BGBl I 2015, 1834) wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu gefasst. § 2 Abs. 3 UStG wurde aufgehoben und § 2b UStG neu aufgenommen. Die Änderungen traten am 1.1.2016 in Kraft (vgl. Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 Satz 1 UStG). Die Neuregelung wird von einer Übergangsregelung in § 27 Abs. 22 UStG begleitet, auf deren Grundlage eine jPöR dem FA gegenüber erklären konnte, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden. Diese Übergangsregelung wurde mittlerweile mehrfach jeweils um zwei Jahre verlängert, zuletzt durch das Jahressteuergesetz 2024 (Jahressteuergesetz 2024 vom 2.12.2024, BGBl I 2024 Nr. 387), sodass die Übergangsphase (derzeit) am 31.12.2026 endet (vgl. dazu auch § 27 Abs. 22a UStG). Nach § 27 Abs. 22 Satz 1 UStG ist § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung auf Umsätze, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden. § 2b UStG in der am 1.1.2016 geltenden Fassung ist nach § 27 Abs. 22 Satz 2 UStG auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden. Die Neuregelung des § 2b UStG ist frühestens ab dem 1.1.2017 anzuwenden.

Nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG konnte die juristische Person des öffentlichen Rechts dem FA gegenüber jedoch einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem (durch die Verlängerung) 1.1.2023 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet. Diese Optionserklärung war spätestens bis zum 31.12.2016 abzugeben (§ 27 Abs. 22 Satz 5 UStG). Es handelte sich dabei um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist. Zur Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG vgl. BMF, Schreiben vom 19.4.2016, BStBl I 2016, 481.

Nach der Neuregelung in § 2b Abs. 1 UStG wird die Parallelität zwischen Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer aufgegeben (bisher Abschn. 2.11 Abs. 4 UStAE).

§ 2b Abs. 1 UStG entspricht im Wesentlichen dem Wortlaut des Art. 13 MwStSystRL. Danach werden Tätigkeiten einer jPöR, die dieser im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht unternehmerisch ausgeübt. Die entsprechenden Umsätze unterliegen grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. Als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z.B. aufgrund

eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Staatsvertrags oder auf Grundlage besonderer kirchenrechtlicher Regelungen). Führt die Nichtbesteuerung dieser Leistungen jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, ist abweichend vom allgemeinen Grundsatz eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen. Erbringt eine jPöR dagegen Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst; diese Leistungen unterliegen stets der Umsatzsteuer. Die Steuerbarkeit privatrechtlicher Handlungen einer jPöR richtet sich allein nach § 2 UStG (vgl. auch BMF, Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451).

Gemeindliche Kurverwaltungen, die Kurtaxen und Kurförderungsabgaben erheben, sind in der Regel Betriebe gewerblicher Art (vgl. BFH, Urteil vom 15.10.1962, I 53/61 U, BStBl III 1962, 542). Ab 1.1.2017 (bei Anwendung der Übergangsregelung spätestens ab dem 1.1.2027) ist nicht mehr der Betrieb gewerblicher Art für die Umsatzbesteuerung von Bedeutung. Die Unternehmereigenschaft der jPöR bestimmt sich nach den allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG. Danach sind jPöR grundsätzlich als Unternehmer anzusehen, wenn sie selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausüben. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, welcher Art die entsprechenden Einnahmen sind. Auch Leistungen, für die als Gegenleistung Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden, können wirtschaftliche Tätigkeiten i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG sein. Sind jPöR wirtschaftlich i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG tätig, gelten sie jedoch gleichwohl nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Dies gilt nicht, sofern eine Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer im Hinblick auf diese Tätigkeiten zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG; BMF, Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451).

Erbringt eine jPöR dagegen Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst; diese Leistungen unterliegen stets der Umsatzsteuer (BMF, Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451).

Die Gemeinde unterlag nach früher national vertretener Auffassung mit den durch die Kurtaxe abgegoltenen Leistungen der Umsatzsteuer; allerdings hat der EuGH dies zumindest in bestimmten Konstellationen anders gesehen. Die Kurförderungsabgaben sind dagegen nicht als Entgelte für Leistungen der Gemeinden zu betrachten und nicht der Steuer zu unterwerfen (Abschn. 2.11 Abs. 13 UStAE; dies dürfte auch bei Anwendung von § 2b UStG entsprechend gelten).

Bei der Bereitstellung von Kureinrichtungen tätigt die Gemeinde nach bisher noch von der Finanzverwaltung vertretener Rechtsauffassung (vgl. Abschn. 2.11 Abs. 13 UStAE) als Unternehmerin eine einheitliche Gesamtleistung, die sich aus verschiedenartigen Einzelleistungen (z.B. die Veranstaltung von Kurkonzerten, das Gewähren von Trinkkuren sowie das Überlassen von Kurbädern, Kurstränden, Kurparks und anderen Kuranlagen oder -einrichtungen zur Benutzung) zusammensetzt (Abschn. 12.11 Abs. 5 UStAE). Es handelt sich dabei um eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG. Der EuGH (Urteil vom 13.7.2023, C-344/22 – Gemeinde A, UR 2023, 648) sowie nachfolgend der BFH (Urteil vom 18.10.2023, XI R 21/23, BFH/NV 2024, 609) haben festgestellt, dass die Bereitstellung von Kureinrichtungen durch eine Gemeinde keine Leistung gegen Entgelt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (entspricht Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL) darstellt, wenn die Gemeinde von Besuchern, die sich in der Gemeinde aufhalten, aufgrund einer kommunalen Satzung eine Kurtaxe in Höhe eines bestimmten Betrags pro Aufenthaltstag erhebt, wobei die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Taxe nicht an die Nutzung dieser Einrichtungen, sondern an den Aufenthalt im Gemeindegebiet geknüpft ist und diese Einrichtungen für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind. Konkret bedeutet dies, dass eine Gemeinde dann eine Leistung gegen ein (Sonder-)Entgelt ausführt, wenn der Kreis der Leistungsempfänger durch die Zahlung bestimmt wird und Dritte insoweit von der Nutzung ausgeschlossen sind. Soweit aber pauschal

hat bei der Steuerberechnung den Steuersatz zugrunde zu legen, der sich für den maßgeblichen Umsatz nach § 12 UStG ergibt. Das gilt auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG anwendet.

In beiden Fällen ist der Verein definitiv mit der Umsatzsteuer belastet, da ein Vorsteuerabzug i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG ausscheidet. Der Vorsteuerabzug des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer die Leistung für sein Unternehmen bezieht. Da die Leistung für den ideellen – nichtunternehmerischen – Bereich des Vereins ausgeführt wurde, scheidet der Vorsteuerabzug aus.

11. Unternehmensvermögen/Vorsteuerabzug/ Vorsteuerberichtigung/Vorsteuer-Vergütungsverfahren

Fall 113: Vorsteuerabzug der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer

Unternehmer U erhält für die Inanspruchnahme einer Leistung für sein Unternehmen von einem anderen Unternehmer eine Rechnung i.H.v. 16.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer i.H.v. 3.140 €. U zahlt den Betrag von 19.140 €.

Aufgabe: Prüfen Sie den Vorsteuerabzug des U.

Lösung:

U ist offensichtlich Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und bezieht die Leistung für Zwecke seines Unternehmens.

Aus dem Leistungsbezug hat U grundsätzlich den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG. Voraussetzung ist, dass der Leistende Unternehmer ist und eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung ausführt – dies wird hier unterstellt. Allerdings ist der Vorsteuerabzug auf die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer beschränkt (Abschn. 15.2 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Der leistende Unternehmer hat zu viel Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ($16.000 \text{ €} \times 19 \% = 3.040 \text{ €}$). Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG berechnet sich die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer aus dem Betrag, den der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung erhält oder erhalten soll, abzüglich der darin enthaltenen gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer – hier: $19.140 \text{ €} : 119 \times 19 = 3.055,97 \text{ €}$. U kann diesen Betrag als Vorsteuer abziehen. Teilweise wird – aufgrund einer nicht veröffentlichten Entscheidung des BFH die Auffassung vertreten, dass nur die „richtige“ Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden darf. Die Differenz zu der für die ausgeführte Leistung geschuldeten Steuer von ($3.140 \text{ €} - 3.055,97 \text{ €} = 84,03 \text{ €}$) schuldet der leistende Unternehmer nach § 14c Abs. 1 UStG. Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer nach § 14c UStG schuldet (Abschn. 15.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE).

Der Leistungsempfänger hat die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Vollständigkeit und inhaltliche Richtigkeit zu überprüfen (Abschn. 15.2a Abs. 6 UStAE). Dazu gehört insbesondere, ob es sich bei der ausgewiesenen Steuer um gesetzlich geschuldete Steuer für eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt. Bei unrichtigen Angaben entfällt der Vorsteuerabzug. Zu den unrichtigen Angaben, die eine Versagung des Vorsteuerabzugs zur Folge haben, zählen in einer Rechnung enthaltene Rechenfehler oder die unrichtige Angabe des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrags. Im Fall des § 14c Abs. 1 UStG kann der Vorsteuerabzug jedoch unter den übrigen Voraussetzungen in Höhe der für die bezogene Leistung geschuldeten Steuer vorgenommen werden.

Fall 114: Vorsteuerauschlussumsätze i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG

Die Bau-GmbH aus Kiel möchte in Dänemark Massivhäuser erstellen und beauftragt dafür den dänischen Architekten A mit der Planung eines Prototyps unter Beachtung des dänischen Baurechts. Die Bau-GmbH möchte die Massivhäuser auf den von ihr erworbenen Grundstücken in Dänemark errichten und an dortige Privatkunden veräußern. Für die Planung des Prototyps vereinbart die Bau-GmbH mit dem Architekten ein Honorar von 80.000 €.

Aufgabe: Prüfen Sie die umsatzsteuerrechtlichen Folgen der Beteiligten.

Lösung:

Die Bau-GmbH als auch A sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, da sie Leistungen selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausführen.

Der Architekt tätigt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Der Leistungsort für die Leistung des Architekten bestimmt sich nicht nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c UStG, da die Leistung nicht in einem engen Zusammenhang mit einem konkreten Grundstück steht (Abschn. 3a.3 Abs. 10 Nr. 1 UStAE). Der Leistungsort der B2B-Leistung des Architekten bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG und ist in Kiel, da dort der Leistungsempfänger (Bau-GmbH) sein Unternehmen betreibt. Die Leistung ist somit im Inland steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die Leistung des dänischen Architekten ist in Deutschland steuerpflichtig, da keine Steuerbefreiung nach § 4 UStG zur Anwendung kommt. Nach § 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG schuldet die Bau-GmbH die Umsatzsteuer für die im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung des im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Architekten (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG). Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist.

Die Bemessungsgrundlage beträgt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG 80.000 €. Bei einem Steuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) beträgt die Umsatzsteuer 15.200 €, die von der Bau-GmbH geschuldet wird.

Unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG ist die Umsatzsteuer von der Bau-GmbH als Vorsteuer abziehbar. Die abziehbare Vorsteuer ist dann abzugsfähig, wenn sie nicht mit Ausschlussumsätzen i.S.d. § 15 Abs. 2 UStG im Zusammenhang steht. Zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung muss nach dem objektiven Inhalt der bezogenen Leistung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen (Abschn. 15.2b Abs. 2 Satz 3 UStAE). Die bezogene Architektenleistung steht mit zukünftigen Grundstücksveräußerungen in Dänemark in Zusammenhang. Diese Grundstückslieferungen werden nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 7 Satz 1 UStG in Dänemark ausgeführt, wo der Gegenstand der Lieferung sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Die Ausgangsleistungen werden in Deutschland nicht steuerbar i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sein.

Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden, schließen den Vorsteuerabzug aus inländischen Leistungsbezügen grundsätzlich aus (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG). Der Abzug entfällt unabhängig davon, ob der maßgebliche Umsatz nach dem Umsatzsteuerrecht des Staats, in dem er bewirkt wird, steuerpflichtig ist oder als steuerfreier Umsatz zum Vorsteuerabzug berechtigt, da sich der Ausschluss vom Vorsteuerabzug ausschließlich nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht beurteilt (Abschn. 15.14 Abs. 1 UStAE). Der Verkauf der Grundstücke wäre in Deutschland nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei; eine Option wäre schon allein wegen des Verkaufs an Nichtunternehmer nach § 9 Abs. 1 UStG im Inland ausgeschlossen. Da eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach § 15 Abs. 3 UStG nicht vorliegt, ist die von der Bau-GmbH im Reverse-Charge-Verfahren geschuldete Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

Fall 115: Mindestnutzung gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG/Vorsteuerberichtigung

Unternehmer K (Regelbesteuerung) erwirbt am 15.8.01 einen Pkw für 80.000 € zzgl. 15.200 € USt. Er benutzt das Fahrzeug, wie beim Kauf geplant, nachweislich in der Zeit vom 15.8.01 bis 31.12.01 nur zu 8 % für unternehmerische Zwecke. Im darauffolgenden Jahr nutzt er das Fahrzeug zu 20 % für unternehmerische Zwecke.

Aufgabe: Prüfen Sie den Vorsteuerabzug des K aus der Anschaffung des Pkw, welche Konsequenzen ergeben sich aufgrund der Nutzungsänderung.

Lösung:

K ist offensichtlich Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und bezieht den Pkw sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für unternehmensfremde (private) Zwecke.

Die 15.200 € Vorsteuer sind gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht abziehbar. Da das Fahrzeug im Kalenderjahr der Anschaffung bzw. der erstmaligen Verwendung zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt werden sollte (unternehmerische Mindestnutzung), gehört es zum nicht unternehmerischen Bereich (Zuordnungsverbot); das Fahrzeug kann weder ganz noch teilweise – auch nicht zu 8 % – dem Unternehmen zugeordnet werden. Die Voraussetzung „Lieferung an das Unternehmen“ liegt nicht vor (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG; Abschn. 15.2c Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 UStAE). Die Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist von einer unionsrechtlichen Genehmigung des Rats der Union abhängig; derzeit ist diese Genehmigung bis 31.12.2027 befristet. Bezüglich dieses Fahrzeugs kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Nach Erhöhung auf mindestens 10 % unternehmerische Nutzung im Folgejahr, kann der Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet werden (Einlage in das Unternehmen). Die Einlage eines Gegenstands aus dem nichtunternehmerischen Bereich in das Unternehmen eröffnet dem Unternehmer in den Folgejahren keine Möglichkeit der Vorsteuerberichtigung, Abschn. 15a.1 Abs. 6 Satz 2 Nr. 5 UStAE. Eine sog. „Einlagenentsteuerung“ ist nach der derzeit geltenden Fassung der MwStSystRL wie auch des deutschen UStG nicht möglich, obwohl zumindest aus dem Grundsatz der Neutralität dieses Ergebnis zweifelhaft sein kann.

Fall 116: Berechnung des Vorsteuerberichtigungsbetrags

Unternehmer U errichtet ein gemischt genutztes Gebäude, das er, wie von Anfang an beabsichtigt, ab Fertigstellung hälftig vorsteuerabzugsberechtigt und vorsteuerabzugsschädlich vermietet. Die nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehbare Vorsteuer beträgt 189.000 € (Ausgangsbetrag). Dieser Betrag ist die spätere Ausgangsbasis für § 15a UStG. Nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 UStG sind davon abzugsfähig 50 % = 94.500 €, bezogen auf die ursprüngliche Verwendungsabsicht (maßgebende Verhältnisse). Im fünften Jahr des Vorsteuerberichtigungszeitraums verwendet U die steuerpflichtig vermieteten Räume vier Monate lang ausschließlich für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsumsätze, die restliche Nutzung bleibt unverändert.

Aufgabe: Ermitteln Sie den Vorsteuerberichtigungsbetrag im Jahr der Nutzungsänderung.

Lösung:

U ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, zum Rahmen seines Unternehmens gehört die Vermietung. Das Gebäude gehört zu seinem Unternehmensvermögen (Zuordnungsgebot). Das Gebäude wird z.T. für vorsteuerabzugsberechtigende und z.T. für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsleistungen verwendet. Die Verwendungsabsicht ist für den erstmaligen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 bis Abs. 4 UStG maßgeblich (Vorsteueraufteilung). Nach den Ausgangsdaten ist der Vorsteuerabzug im Rahmen der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu 50 % möglich gewesen.

Ändern sich innerhalb des maßgeblichen Vorsteuerberichtigungszeitraums – nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG fünf Jahre, bei Immobilien nach § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG zehn Jahre – die Verhältnisse, der zum Vorsteuerabzug berechtigenden zu den, den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätzen, muss eine Anpassung des Vorsteuerabzugs vorgenommen werden („Vorsteuerberichtigung“).

Ausgangsbasis ist der gesamte Vorsteuerbetrag i.S.d. § 15 Abs. 1 UStG = 189.000 €, und nicht der nach § 15 Abs. 2 bis Abs. 4 UStG abzugsfähige Teil. Der gesamte Umsatzsteuerbetrag ist nach § 15a Abs. 5 Satz 1 UStG gleichmäßig auf den gesamten (zehnjährigen) Berichtigungszeitraum zu verteilen. Die Verwendungsänderung bezieht sich auf die geplante Nutzung zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs im Verhältnis zur tatsächlichen Nutzung im jeweiligen Kalenderjahr (Verwendungsänderung). Die Berichtigung ist für jedes einzelne Kalenderjahr vorzunehmen („pro rata temporis“).

Zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs sollte das Gebäude zu 50 % für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet werden. Im Jahr der Vorsteuerberichtigung wurde das Gebäude vier Monate zu 0 % und acht Monate zu 50 % für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet. Im Durchschnitt wurde das Gebäude damit im Kalenderjahr zu $(4 \times 0 \% + 8 \times 50 \% : 12 =)$ 33,33 % für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet. Die Verwendungsänderung beträgt damit $(50 \% - 33,33 \% =)$ 16,67 %.

Die Vorsteuerberichtigung kann allgemein nach der Formel: Vorsteuerbetrag \times Berichtigungszeit \times Verwendungsänderung berechnet werden. Damit ergibt sich ein Berichtigungsbetrag von $(189.000 € \times 12/120 \times 16,67 \%) =$ 3.150 €.

Der Berichtigungsbetrag ist in der Jahressteuererklärung anzugeben (§ 44 Abs. 3 UStDV) und führt für U zu einem Rückzahlungsbetrag an die Finanzverwaltung. Ertragsteuerrechtlich führt dies für U zu Betriebsausgaben (Werbungskosten), § 9b EStG.

Fall 117: Beginn und Ende des Vorsteuerberichtigungszeitraums (§ 45 UStDV)

Unternehmer U hat am 10.1.01 eine Maschine angeschafft, die er zunächst wie geplant ab diesem Zeitpunkt zu 90 % zur Erzielung von vorsteuerabzugsberechtigten Umsätzen und zu 10 % zur Erzielung von vorsteuerabzugsschädlichen Umsätzen verwendet. Die Vorsteuern aus der Anschaffung betragen 80.000 €. Ab dem 1.8.01 nutzt U die Maschine nur noch zu 10 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze.

Aufgabe: Ermitteln Sie den Vorsteuerberichtigungsbetrag für Jahr 01 und die Folgejahre.

Lösung:

U ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG. Die Maschine gehört zu seinem Unternehmensvermögen (Zuordnungsgebot). Die Maschine wird z.T. für vorsteuerabzugsberechtigende und z.T. für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsleistungen verwendet. Die Verwendungsabsicht ist für den erstmaligen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 bis Abs. 4 UStG maßgeblich (Vorsteueraufteilung). Nach den Ausgangsdaten ist der Vorsteuerabzug im Rahmen der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu 90 % möglich gewesen. Damit konnte U im Rahmen seiner Umsatzsteuervoranmeldung für den Erwerbsmonat (Januar) eine Vorsteuer von $(80.000 € \times 90 \%) =$ 72.000 € abziehen.

Für die Maschine gilt nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG ein Vorsteuerberichtigungszeitraum von fünf Jahren, der auch nicht nach § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG gekürzt wird. Da die Maschine am 10.1.01. erstmalig verwendet wird, würde der Berichtigungszeitraum eigentlich zu diesem Zeitpunkt beginnen. Nach § 45 UStDV wird aber der Berichtigungszeitraum auf volle Monate gerundet. Da die erstmalige Verwendung vor dem 16. des Monats beginnt, wird der Januar mitberücksichtigt (die Regelung des § 45 UStDV ist zwar für das Ende des Berichtigungszeitraums formuliert, wird aber für den Beginn des Berichtigungszeitraums analog angewendet).

Umsätze Dezember 01	79.234 €	
Steuersatz 19 % = Umsatzsteuer		15.768 €
abzugsfähige Vorsteuer		<u>./.</u> 8.572 €
verbleibende Steuer = Zahllast Dezember 01		7.196 €
abzüglich der geleisteten Sondervorauszahlung gem. § 48 Abs. 4 UStDV		<u>./.</u> 4.935 €
Zahllast Dezember 01		2.261 €

Gem. § 48 Abs. 2 UStDV hat U die Sondervorauszahlung für das Kalenderjahr 02 bis zum 10.2.02 zu berechnen, anzumelden und zu entrichten. Da U seine gewerbliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres 02 ausgeübt hat, ist die Summe der Vorauszahlungen dieses Zeitraums in eine Jahressumme umzurechnen (§ 47 Abs. 2 UStDV).

Ermittlung der Sondervorauszahlung für 02:

November	5.628 €
Dezember	+ 2.261 €
zzgl. Sondervorauszahlung 01	+ <u>4.935 €</u>
Vorauszahlungen 01	12.824 €
die umgerechnete Jahressumme beträgt: $12.824 \text{ €} : 2 \text{ Monate} \times 12$	76.944 €
Die Sondervorauszahlung beträgt nach § 47 Abs. 1 Satz 2 UStDV $\frac{1}{11}$ dieser Jahressumme: $76.944 \text{ €} : 11 =$	6.995 €

13. Kleinunternehmer/Gesamtumsatz/Istbesteuerung

Fall 128: Istbesteuerung nach § 20 UStG

Unternehmer U hat im Juni 01 seine unternehmerische Tätigkeit begonnen und einen tatsächlichen Gesamtumsatz i.H.v. 355.800 € erzielt. In diesem Gesamtumsatz enthalten ist ein Umsatz aus der Veräußerung von Anlagevermögen i.H.v. 30.000 €. Zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit schätzt U seinen voraussichtlichen Gesamtumsatz von Juni bis Dezember 01 auf 298.000 €. Eine Veräußerung von Anlagevermögen war zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit nicht absehbar.

Aufgabe: Prüfen Sie, ob die Istbesteuerung in den Kalenderjahren 01 und 02 möglich ist.

Lösung:

Für die Anwendung der Istbesteuerung im Kalenderjahr des Beginns der unternehmerischen Tätigkeit ist auf den voraussichtlichen Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahrs abzustellen. Der voraussichtliche Gesamtumsatz von Juni bis Dezember 01 war nach den bisherigen Regelungen in einen voraussichtlichen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (Abschn. 20.1 Abs. 4 UStAE). Da die Regelung des § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG nur auf die Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 2 UStG (in der Fassung seit dem 1.1.2025) verweist und in der reformierten Regelung der Kleinunternehmerbesteuerung keine Aussage mehr zu einer Umrechnung bei Begründung der unternehmerischen Tätigkeit enthalten ist, ist fraglich, ob weiterhin eine Hochrechnung auf einen Jahresumsatz erfolgen kann. Da es aber nach dem Sinn und Zweck der Regelung keinen Sinn machen würde, wenn jeder Unternehmer erst einmal aufgrund des im Rumpfwirtschaftsjahr

erzielten Umsatzes als Istbesteuerer startet, wird hier erst einmal an der Hochrechnung festgehalten, die Finanzverwaltung hat sich zu dieser Fragestellung noch nicht geäußert.

$293.000 \text{ €} : 7 \text{ Monate} \times 12 \text{ Monate} = 510.857 \text{ €}$. Da der voraussichtliche Jahresgesamtumsatz 800.000 € nicht übersteigt, kann die Istbesteuerung nach § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG beantragt werden; dies würde erst recht gelten, wenn ab 2025 keine Hochrechnung in einen Jahresumsatz mehr vorzunehmen wäre.

Für die Anwendung der Istbesteuerung im Kalenderjahr 02 darf der tatsächlich umgerechnete Vorjahresgesamtumsatz 800.000 € nicht übersteigen. Die Umsätze aus der Veräußerung oder Entnahme des Anlagevermögens sind nach ausdrücklicher Regelung in § 19 Abs. 2 UStG seit dem 1.1.2025 nicht im Gesamtumsatz zu erfassen.

Tatsächlicher Gesamtumsatz ohne die Veräußerung des Anlagevermögens: $325.800 \text{ €} : 7 \text{ Monate} \times 12 \text{ Monate} = 558.514 \text{ €}$. Da der tatsächliche Vorjahresgesamtumsatz 800.000 € nicht übersteigt, kann der Unternehmer im Kalenderjahr 02 die Istbesteuerung weiter anwenden. Dies würde erst recht gelten, wenn es aufgrund fehlender gesetzlicher Regelung seit dem 1.1.2025 nicht mehr zu einer Hochrechnung eines Jahresumsatzes auf einen Gesamtjahresumsatz kommen sollte.

Fall 129: Kleinunternehmerregelung i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG

Unternehmer U hat im Juni 01 seine unternehmerische Tätigkeit begonnen und im Jahr 01 von seinen Kunden insgesamt 23.000 € erhalten. In diesem Betrag enthalten ist ein Umsatz aus der Veräußerung von Anlagevermögen i.H.v. 3.000 €. Da seine Umsätze stark steigen, übersteigen seine Einnahmen am 12.11.02 den Betrag von 100.000 €.

Aufgabe: Prüfen Sie, ob die Kleinunternehmerregelung in den Kalenderjahren 01 und 02 möglich ist.

Lösung:

U ist offensichtlich Unternehmer, da er selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig wird oder tätig werden will. Ob er die Sonderregelung für Kleinunternehmer nach § 19 UStG in Anspruch nehmen kann, hängt von der Höhe des Gesamtumsatzes ab. Die Regelungen für die Kleinunternehmerbesteuerung sind zum 1.1.2025 umfassend reformiert worden.

Für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Kalenderjahr des Beginns der unternehmerischen Tätigkeit ist seit 2025 nicht mehr auf den voraussichtlichen Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahrs abzustellen. Damit startet dem Grunde nach jeder Unternehmer erst einmal als Kleinunternehmer, soweit er nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 3 UStG verzichtet. Erst wenn der Unternehmer die Gesamtumsatzgrenze von 25.000 € (§ 19 Abs. 1 UStG) im Jahr der Unternehmensgründung überschreiten sollte, würde er mit dem Umsatz, mit dem er die Gesamtumsatzgrenze übersteigt, von der Kleinunternehmerbesteuerung in die Regelbesteuerung wechseln. Nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG bleiben Umsätze mit Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei der Berechnung des Gesamtumsatzes unberücksichtigt. Der Gesamtumsatz berechnet sich nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung); fiktive Umsatzsteuerbeträge sind nicht hinzuzurechnen (da der Kleinunternehmer steuerfreie Umsätze ausführt, stellen die Einnahmen seine Umsätze i.S.d. Umsatzsteuerrechts dar). Da der Jahresgesamtumsatz i.H.v. 20.000 € (23.000 € abzüglich der 3.000 € für das Anlagevermögen) nicht den Betrag von 25.000 € übersteigt, bleibt U das gesamte Kalenderjahr 01 Kleinunternehmer.

Für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Kalenderjahr 02 kommt es auf den tatsächlich realisierten Gesamtumsatz des Jahres 01 an, eine Hochrechnung in einen Gesamtjahresumsatz erfolgt nicht. Da der Gesamtumsatz 01 nicht mehr als 25.000 € betragen hat, startet U auch im Jahr 02 als Kleinunternehmer und führt steuerfreie Umsätze aus. Allerdings kommt es mit dem Umsatz, mit dem der Gesamtumsatz im Jahr 02 den Betrag von 100.000 € übersteigt, zum Wechsel der Besteuerung. Der Umsatz am 12.11.02, mit dem Grenze von 100.000 € überstiegen wird, ist der erste Umsatz, den U als regelbeststeuerter Unterneh-

mer ausführt – dieser Umsatz kann nicht mehr nach § 19 Abs. 1 UStG steuerfrei ausgeführt werden. Die bis dahin ausgeführten Umsätze bleiben aber als Kleinunternehmerumsätze steuerfrei nach § 19 Abs. 1 UStG.

Im Jahr 03 kann U dann weiterhin die Kleinunternehmerbesteuerung nicht anwenden, da sein Umsatz im Vorjahr (Jahr 02) mehr als 25.000 € betragen hat.

Fall 130: Kleinunternehmerregelung i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG/Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 UStG/Erweiterung der unternehmerischen Tätigkeit

Die Versicherungs-GmbH (V) mit Sitz in Landau ist seit Jahren als Versicherungsvertretung tätig. Sie vertritt verschiedene inländische Versicherungsgesellschaften und vermittelt für diese Aufträge an Privatkunden; ihre Umsätze daraus betragen pro Jahr mehr als 800.000 €.

Im April 02 entschließt sich die V, ihr Geschäft auszubauen und vermittelt nunmehr auch günstige Privat-Kfz-Leasingverträge für diverse inländische Leasinggesellschaften. Die vereinnahmten Beträge für diese Umsätze beliefen sich im Jahr 02 auf 21.789 €. Im Jahr 03 überschreiten die Umsätze aus der Vermittlung der Leasingverträge Anfang Oktober die Grenze von 100.000 €.

Aufgabe: Nehmen Sie zu Steuerbarkeit und Steuerpflicht bezüglich der Vermittlung von Versicherungs- und Leasingverträgen durch V Stellung.

Prüfen Sie die in Betracht kommende Besteuerungsform für V im Jahr 02 und 03.

Lösung:

V ist Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG), da sie selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig ist. Sie wird auch im Rahmen ihres Unternehmens tätig. Der Rahmen des Unternehmens bestand bisher in der Versicherungsvermittlung, in 01 wird der Rahmen der unternehmerischen Betätigung um die Vermittlung der Leasingverträge erweitert.

Mit beiden Unternehmerteilen (Grundgeschäfte) tätigt V sonstige Leistungen (Vermittlungen) nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Es handelt sich dabei um Vermittlungsleistungen, die im Namen und für Rechnung des Unternehmers erbracht werden, der die vermittelte Leistung ausführt. Da die Vermittlung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, bestimmt sich der Ort der Leistungen nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG und liegt jeweils im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) – Leistungsempfänger der Vermittlungsleistung sind nicht die Privatkunden, sodass die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nicht nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG erfolgen kann. Da die Leistungen auch gegen Entgelt ausgeführt werden, sind diese Umsätze steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die Umsätze aus der Versicherungsvertretung sind nach § 4 Nr. 11 UStG von der Umsatzsteuer befreit, während die Vermittlung der Leasingverträge nicht unter eine Befreiung des § 4 UStG fallen und damit steuerpflichtig sind.

V könnte Kleinunternehmer nach § 19 UStG sein. Für die Überprüfung der Grenzen kommt es auf den Gesamtumsatz an (§ 19 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 UStG). Dabei darf jeweils der tatsächliche Gesamtumsatz des Vorjahres 25.000 € und im laufenden Kalenderjahr nicht mehr als 100.000 € betragen.

Besteuerungsform im Kalenderjahr 02:

Der tatsächliche Gesamtumsatz für das Jahr 01 (Vorjahr) beträgt 0 €, da die Umsätze aus der Versicherungsvertretung nicht zum Gesamtumsatz gehören (§ 19 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 11 UStG). Ab der Unternehmenserweiterung stellen die Umsätze aus der Vermittlung der Leasingverträge Umsätze dar, die in Ermangelung einer Steuerbefreiung in den Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 2 UStG fallen. Da der Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahrs (02) nicht den Betrag von 100.000 € übersteigt, bleibt V im gesamten Kalenderjahr 02 Kleinunternehmer (soweit nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet wird). Demnach ist V im Jahr 02 Kleinunternehmer, sodass die Umsätze aus der Vermittlung

Die Beförderung des Gegenstands stellt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Leistungsempfänger der Beförderungsleistung des F (Belgien) ist S (Deutschland) als Unternehmer. Die Ortsbestimmungen des § 3b Abs. 1 Satz 3 und § 3b Abs. 3 UStG sind nur bei Güterbeförderungen sowie innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen anzuwenden, wenn die Beförderungsleistungen an Nichtunternehmer ausgeführt werden. Da der Leistungsempfänger S Unternehmer ist, richtet sich der Ort der Beförderungsleistung nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG (B2B-Dienstleistung). Die Beförderungsleistung wird am Sitzort des Leistungsempfängers S in Deutschland erbracht und ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Inland steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig. S ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG, da der leistende Unternehmer ein ausländischer Unternehmer ist (§ 13b Abs. 7 UStG).

Leistungsempfänger der Besorgungsleistung des S ist Unternehmer U aus Frankreich. Personenbezogene Merkmale der an der Leistungskette Beteiligten sind weiterhin für jede Leistung innerhalb einer Dienstleistungskommission gesondert in die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einzubeziehen. Dies kann z.B. für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung von Bedeutung sein, ob die Leistung an einen Unternehmer oder einen Nichtunternehmer erbracht wird (Abschn. 3.15 Abs. 3 UStAE).

Da der Leistungsempfänger U Unternehmer ist, richtet sich der Ort der Besorgungsleistung (nach den Kriterien der besorgten Beförderungsleistung) nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG (B2B-Dienstleistung). Die sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG) wird am Sitzort des Leistungsempfängers U in Frankreich erbracht. U ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach Art. 196 MwStSystRL (§ 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG, § 13b Abs. 7 UStG).

16.8 Innergemeinschaftliche Lohnveredelungen

Fall 171: Innergemeinschaftliche Lohnveredelungen

Unternehmer D aus Dänemark erwirbt von Unternehmer A aus Deutschland eine Maschine für 180.000 €. Diese Maschine muss für die betriebliche Nutzung bei D noch an betriebsspezifische Gegebenheiten angepasst werden. Diese Bearbeitung (Werkleistung) übernimmt Unternehmer B aus Deutschland für 25.000 €. Nach der Bearbeitung befördert B die Maschine zu D nach Dänemark.

Aufgabe: Beurteilen Sie die Umsätze der beteiligten Unternehmer. Alle Unternehmer verwenden die USt-IdNr. ihres Heimatstaats.

- a) B handelt im Auftrag des A.
- b) B handelt im Auftrag des D.

Lösung:

D als auch A und B sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, da sie selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht Umsätze tätigen. Die Leistungen werden jeweils im Rahmen des Unternehmens ausgeführt.

Ein Reihengeschäft nach § 3 Abs. 6a UStG liegt nicht vor, da nicht Umsatzgeschäfte von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden.

a) B handelt im Auftrag des A:

B führt gegenüber dem A eine Werkleistung aus, da er bei der Ausführung seiner Leistung nur Nebensachen oder Zutaten verwendet, Hauptstoff liegt nach den Sachverhaltsangaben nicht vor (Ausschluss Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG). Der Ort der als sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG einzuordnenden Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG am Sitzort des Leistungsempfängers (Auftraggebers) und befindet sich am Unternehmersitz des A. Damit ist die Leistung des B im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) nach

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegt keiner Steuerbefreiung nach § 4 UStG. Da B kein ausländischer Unternehmer (§ 13b Abs. 7 UStG) ist, schuldet er die Umsatzsteuer, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

B befördert den bearbeiteten Gegenstand im Auftrag von A zu D. Gegenstand der Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG ist die bearbeitete Maschine. Der Ort der Lieferung der bearbeiteten Maschine von A zu D befindet sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 UStG dort, wo B mit der Beförderung beginnt. Die Lieferung A an D ist im Inland ausgeführt und nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar im Inland. Da D ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erwirbt, gegenüber A mit seine dänischen USt-IdNr. auftritt und der Gegenstand körperlich von Deutschland nach Dänemark gelangt, liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG) die nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei ist, wenn die Lieferung zutreffend in der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a UStG aufgenommen wurde.

D muss in Dänemark einen steuerbaren (analog § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3, § 3d Satz 1 und § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen, der auch keiner Steuerbefreiung analog § 4b UStG unterliegt.

b) B handelt im Auftrag des D:

A befördert die Maschine im Auftrag des D zu B. Nach § 3 Abs. 1 UStG verschafft A dem D dadurch die Verfügungsmacht an der Maschine (Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG), dass er sie zu einem Dritten im Auftrag des D befördert. Nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 UStG ist der Ort der Lieferung des A an D dort, wo sich die Maschine zu Beginn der Beförderung von A zu D befindet. Die Lieferung von A an D ist im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) ausgeführt und damit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. A tätigt an D eine innergemeinschaftliche Lieferung:

- Abnehmer D hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet (durch B im Auftrag des D), § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG;
- die Bearbeitung der Maschine durch B als Beauftragter des D vor der Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet ist unschädlich für die Steuerbefreiung (§ 6a Abs. 1 Satz 2 UStG);
- der Abnehmer hat den Gegenstand (Maschine) für sein Unternehmen erworben, § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG;
- der Erwerb der Maschine unterliegt beim Abnehmer in Dänemark der Erwerbsbesteuerung, weil die Maschine bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats (Deutschland) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats (Dänemark) gelangt ist (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG), der Erwerber ein Unternehmer ist, der die Maschine für sein Unternehmen erworben hat (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG) und die Voraussetzungen der Ausnahme des § 1a Abs. 3 UStG nicht vorliegen (D ist regelbesteuerter Unternehmer), § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG;
- der Erwerber D gegenüber dem Lieferer A seine gültige, aus einem anderen Mitgliedstaat stammende USt-IdNr. verwendet hat, § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG;
- die o.g. Voraussetzungen – so auch die Bearbeitung der Maschine durch B – müssen durch A nach § 6a Abs. 3 UStG nachgewiesen werden.

Die Werkleistung des B gegenüber D ist im Inland nicht steuerbar. Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG und befindet sich am Unternehmenssitz des D in Dänemark. Die Werkleistung ist in Dänemark analog § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegt dort keiner Steuerbefreiung. D als Leistungsempfänger wird in Dänemark zum Steuerschuldner (Art. 196 MwStSystRL, analog § 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG, § 13b Abs. 7 UStG). Nach § 14a Abs. 1 UStG hat B eine Rechnung zu erteilen, in der seine USt-IdNr. und die des D anzugeben ist. In der Rechnung ist B zur Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ verpflichtet.

C. Klausuren

1. Klausur – Frederik Hellmann

Klausurhinweis: Bei der Klausur 1. „Frederik Hellmann“ handelt es sich um eine Klausur auf hohem Prüfungsniveau (Steuerberaterprüfung; Masterprüfung). Je nach Verwendungsbereich sollte hier von einer Prüfungszeit von ca. zwei Stunden (z.B. bei einer Steuerberaterprüfung) oder drei Stunden (z.B. bei einer Masterprüfung in einem Vertiefungsfach) ausgegangen werden.

Allgemeine Hinweise:

Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat.

Soweit aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht

- enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34, 34a UStDV erforderlichen Angaben,
- wurden keine Erklärungen nach § 19 Abs. 3 UStG abgegeben,
- versteuern alle angesprochenen Unternehmer ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten. Soweit gesetzlich zulässig, hat Frederik Hellmann einen Antrag auf Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestellt, dem vom Finanzamt dann stattgegeben worden ist,
- gibt Frederik Hellmann quartalsweise Voranmeldungen ab,
- verwenden die Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr – soweit sie mit einer USt-IdNr. auftreten – die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Heimatlands,
- sind die Umsatz- und Erwerbsschwellen nicht überschritten, es sei denn, es ergibt sich Gegenteiliges ausdrücklich aus dem Sachverhalt,
- wurden gemischt genutzte Wirtschaftsgüter dem Unternehmensvermögen zugeordnet,
- entspricht die tatsächliche Verwendung der geplanten,
- liegen alle angegebenen Orte im Inland,
- ist von einem Umrechnungskurs CHF zu € von 1:1 auszugehen.

Alle Kalenderjahre vor 01 sind bestandskräftig veranlagt. Die steuerliche Beurteilung war jeweils zutreffend. Das Kalenderjahr 02 gilt als abgelaufen.

Sachverhalt:

- 1) Rechtsanwalt Frederik Hellmann ist seit Jahren in Berlin bei einer großen Rechtsanwaltssozietät angestellt, im Laufe der Jahre hat er sich zu einem gefragten Experten für Künstlerrecht entwickelt. Seinen Traum, eines Tages selbst eine erfolgreiche Rechtsanwaltskanzlei zu führen, möchte er zeitnah verwirklichen.

Mit Genehmigung seines Arbeitgebers war es ihm schon seit mehreren Jahren erlaubt, in seiner Freizeit auf eigene Rechnung Rechtsberatung für Künstler zu betreiben. Es war aber vereinbart worden, dass er jährlich nicht mehr als 15.000 € aus diesen Beratungen erzielen sollte. Diese Zielgröße ist von Hellmann bisher eingehalten worden, in den letzten Jahren bis einschließlich 01 realisierte er aus solchen Beratungsleistungen zwischen 12.000 € und 15.000 €.

Im Oktober 01 hat er für den von ihm angemieteten Raum in einer anderen Rechtsanwaltskanzlei (Untermietvertrag bei Rechtsanwalt Huber) eine neue Büroeinrichtung bestellt. Zu der Bestellung gehört ein Schreibtisch für 2.000 €, ein besonders gegen Brand- und Einbruch gesicherter Aktenschrank für 7.500 € sowie für Mandantenbesprechungen eine Sitzgruppe für 6.000 €. Der in Brandenburg ansässige Lieferant hatte Hellmann ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Einrichtungsgegenstände von ihm ausnahmsweise aus einem Zwischenlager in Stubice (PL) zu Hellmann ausgeliefert werden. Obwohl eine Auslieferung noch für den Dezember 01 vereinbart worden war, wurde lediglich am 28.12.01 die Sitzgruppe ausgeliefert. Der Aktenschrank und der Schreibtisch wurden am 10.1.02 ausgeliefert. Die

Rechnung über 15.500 € ohne weitere umsatzsteuerliche Hinweise lagen Hellmann am 15.1.02 vor und wurde von ihm umgehend beglichen.

- 2) Auf einer der Allgemeinheit offenstehenden Fachtagung für Künstlerrecht im November 01 in Wien (AT), an der Hellmann in seiner Eigenschaft als selbstständiger Rechtsanwalt teilnahm, konnte er mit einem Vertreter der renommierten Verlagsgruppe AWB aus Wanne-Eickel (DE) eine im Vorfeld ausgehandelte Vereinbarung über die Autorentätigkeit bei einem Großkommentar für Künstlerrecht unterschreiben. Nach dieser Vereinbarung wird Hellmann Autor bei dem Großkommentar, der Ende 02 erstmalig erscheinen und dann laufend aktualisiert werden soll. Als Vorauszahlung auf die zukünftigen Honorare wurde Hellmann noch Mitte Dezember 01 ein Betrag von 18.000 € überwiesen.

Für die Teilnahme an der Fachtagung stellte ihm der aus Zürich stammende Veranstalter eine Eintrittskarte über 200 CHF aus. Da Hellmann mit seiner USt-IdNr. gegenüber dem Veranstalter aufgetreten war, wurde in der Rechnung unter Verweis auf § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG-DE der Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ angegeben.

Auf der Fahrt zu der Fachtagung nach Wien, die Hellmann aus ökologischen Gründen mit der Bahn antrat, hat er sich in Vorfreude auf den abzuschließenden Vertrag in dem Bordrestaurant, das von der Österreichischen Personenverkehr-AG (ÖBB) aus Wien betrieben wird, ein Flasche Champagner für 150 € gegönnt. Obwohl Hellmann unsicher ist, ob aus der ihm dafür erteilten Rechnung sich umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen für ihn ergeben, hat er bisher noch nichts unternommen.

- 3) Aufgrund des mit der Verlagsgruppe AWB abgeschlossenen Vertrags intensiviert Hellmann seine Überlegungen, sich vollständig aus seiner nichtselbstständigen Tätigkeit zu lösen. Da Rechtsanwalt Huber, bei dem Hellmann bisher mit einem Raum Untermieter war, sich zur Ruhe setzen möchte, kam Anfang 02 der Plan auf, dass Hellmann die Kanzlei des Huber übernehmen sollte. Nach intensiven Verhandlungen wurde mit Wirkung zum 1.7.02 ein Übernahmevertrag abgeschlossen, nach dem Hellmann die Kanzlei des Huber zu einem Kaufpreis von 500.000 € übernimmt. Die bisher bei Huber beschäftigten Mitarbeiter werden von Hellmann übernommen, auch in alle bestehenden Mandantenverträge tritt Hellmann ein. Nicht Gegenstand des Kaufvertrags sind die im Eigentum des Huber stehenden Büroräume. Huber ist Eigentümer des vor einhundert Jahren errichteten Gebäudes, in dem die bisher von ihm genutzten Büroräume belegen sind. Zwischen Huber und Hellmann wird für diese Büroräume ab dem 1.7.02 ein Mietvertrag über angemessene 3.000 € zuzüglich 570 € Umsatzsteuer monatlich abgeschlossen.

Für den angemessenen Kaufpreis der Kanzlei war neben den aktuellen Mandatsverhältnissen insbesondere entscheidend, dass Huber vor zwei Jahren eine umfassende Digitalisierung seiner Kanzlei vorgenommen hatte. Für die einheitliche EDV-Konfiguration waren ihm dafür 100.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer berechnet worden. Da Huber seit Jahren umfangreiche Umsätze als Betreuer nach § 1814 Abs. 1 BGB in bisher unverändertem Umfang ausführte, konnte er bei Erwerb der EDV-Konfiguration nur 70 % Vorsteuer abziehen. Hellmann geht wegen zum 30.6.02 auslaufender Betreuungsverträge zutreffend davon aus, dass ab dem 1.7.02 Betreuungsleistungen nach § 1814 Abs. 1 BGB nur noch 10 % seines gesamten Umsatzes ausmachen werden.

Sein bisheriges Arbeitszimmer mit den erst kürzlich erworbenen Einrichtungsgegenständen nutzt Hellmann ab dem 1.7.02 als „Chefbüro“.

Das Angestelltenverhältnis bei der Rechtsanwaltssozietät wurde im beiderseitigen Einvernehmen zum 30.06.02 beendet.

- 4) Im Januar 02 hatte Hellmann Kontakt zu dem in einschlägigen Kreisen bekannten Nachwuchskünstler Leon Löwenburg aus Düsseldorf herstellen können. Da sich Hellmann und Löwenburg sympathisch waren, wurde vereinbart, dass Hellmann ab sofort die rechtliche Beratung für Leon Löwenburg übernehmen sollte. Bei einem Besuch in dem Düsseldorfer Atelier des Künstlers Ende Januar 02, bei dem ein unbefristeter, mindestens aber zwei Jahre geltender Vertrag unterschrieben wurde, war Hellmann

von einer Collage „Caribbean Lady“, die von dem Künstler von Hand gestaltet worden war, so begeistert, dass Löwenburg ihm das Werk als Vorauszahlung für die folgenden Beratungsleistungen übergab. In der Verkaufsliste des Künstlers ist das Werk mit 17.900 € (incl. Umsatzsteuer) ausgezeichnet. Hellmann hängte das Kunstwerk sofort nach seiner Rückkehr in seinem Büro in Berlin auf.

Durch laufende Rechtsberatung bis einschließlich August 02 war einvernehmlich mit dem Künstler der Wert des Kunstwerks „abgearbeitet“. Im September 02 trat Leon Löwenburg mit einer Bitte an Hellmann heran: Da sein Bruder sich gerade als Rechtsanwalt in Düsseldorf niedergelassen hatte, wollte er den Beratungsvertrag mit Hellmann beenden. Da sich mittlerweile eine Freundschaft zwischen Löwenburg und Hellmann entwickelt hatte, wollte Hellmann dieser Bitte nachkommen. Einvernehmlich wurde der Vertrag mit Wirkung zum 30.09.02 aufgelöst. Löwenburg übereignete Hellmann dafür ein in seiner Verkaufsliste mit 48.000 € (incl. Umsatzsteuer) ausgezeichnetes Gemälde „Schneekönig“ als Schadensersatz. Beide Vertragsparteien sahen danach den Vertrag einvernehmlich als vorzeitig aufgelöst an.

Nachdem Hellmann das Originalgemälde im September 02 in seinem Büro aufgehängt hatte, konnte er an einen Mandanten die Collage „Caribbean Lady“ für 20.000 € Anfang Oktober 02 verkaufen.

Rechnungen i.S.d. Umsatzsteuergesetzes wurden für alle Kunstwerke nicht ausgestellt.

- 5) Kurz nach der Übernahme der Rechtsanwaltskanzlei feierte eine langjährige Mitarbeiterin der Kanzlei ihren 50igsten Geburtstag. Anlässlich dieses Geburtstags schenkte Hellmann der Mitarbeiterin ein gerade neu am Markt erschienenenes Digitalradio, das er günstig für 50 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben hatte. Bei einer kleinen Feierstunde Anfang Juli 02 schenkte er dieses Radio seiner Mitarbeiterin. Er wies aber gleichzeitig darauf hin, dass das Radio nur in der Freizeit zu nutzen sei. Aus dem Kauf des Radios war Hellmann eine ordnungsgemäße Rechnung erstellt worden.

Da Hellmann im September 02 ein erstes umfassendes Manuskript für den Kommentar abgeben musste, bat er die langjährige Sekretärin seiner Kanzlei, ihren lange geplanten Herbsturlaub zu verschieben. Da er wusste, dass die Mitarbeiterin eine begeisterte Skifahrerin ist, buchte er in eigenem Namen bei dem Reiseveranstalter Alpin-Tours aus München für seine Mitarbeiterin einen einwöchigen Skiurlaub in den österreichischen Alpen. Schon bei Buchung zahlte Hellmann an den Veranstalter insgesamt 1.500 €, außer einer Zahlungsbestätigung liegt Hellmann aber noch keine (ordnungsgemäße) Rechnung vor.

Aufgabe:

Beurteilen Sie die angeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf Frederik Hellmann in den Besteuerungszeiträumen 01 und 02. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen.

Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht bzw. zu berichtigen ist und die Vorsteuer abgezogen werden kann.

Gehen Sie auch kurz auf die Unternehmereigenschaft und den Umfang des Unternehmens von Frederik Hellmann ein.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

Lösung:**a) Unternehmereigenschaft, Umfang des Unternehmens und Besteuerungsform**

Frederik Hellmann ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 UStG, da er selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig ist. Zum Rahmen seiner unternehmerischen Betätigung gehört die Rechtsberatung sowie (ab 01/02) auch die Tätigkeit als Autor des Großkommentars zum Künstlerrecht. Er unterhält umsatzsteuerrechtlich damit ein einheitliches Unternehmen, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG. Als Angestellter der Rechtsanwaltssozietät (bis 30.06.02) ist er nicht unternehmerisch tätig, da er insoweit weisungsgebunden i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist.

Bis einschließlich des Besteuerungszeitraums 01 ist Hellmann Kleinunternehmer nach § 19 UStG. Nach den Sachverhaltsangaben hat er im Rahmen seiner bisher nebenberuflich ausgeübten Beratungstätigkeit jährlich zwischen 12.000 € und 15.000 € Umsatz erzielt. Damit liegt der Gesamtumsatz des jeweiligen Vorjahrs unter 25.000 €. Aus dem Sachverhalt ist nicht ersichtlich, dass er im Kalenderjahr 01 die Gesamtumsatzgrenze von 100.000 € tatsächlich überschritten haben sollte.

Hellmann hat nach den Sachverhaltsangaben auch nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 3 UStG verzichtet.

Ab dem Besteuerungszeitraum 02 ist Hellmann nicht mehr Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG. Davon ausgehend, dass er auch in 01 aus der Rechtsberatungsleistung mindestens 12.000 € Gesamtumsatz realisiert, ist auch noch die Vorauszahlung für die Tätigkeit als Autor des Großkommentars zum Künstlerrecht i.H.v. 18.000 € (netto = 16.822,43 €; ggf. kann hier aufgrund der in 01 noch vorliegenden Kleinunternehmerbesteuerung, die zu steuerfreien Umsätzen führt, auch von einem Gesamtumsatz von 18.000 € ausgegangen werden) zu berücksichtigen. Die Gesamtumsatzgrenze i.S.d. § 19 Abs. 2 UStG ist grundsätzlich nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Der Gesamtumsatz des Hellmann beträgt in 01 deshalb (mindestens) (12.000 € + 16.822,43 € =) 28.822,43 € – dabei ist auf die vom Unternehmer erzielten Umsätze abzustellen, eine Umsatzsteuer ist nicht zu berücksichtigen. Da Hellmann damit im Jahr 01 mehr als 25.000 € Gesamtumsatz realisiert hat, liegt ab dem 1.1.02 keine Kleinunternehmerbesteuerung vor.

Hellmann erfüllt die gesetzlichen Voraussetzungen für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten i.S.d. § 20 UStG. Er erzielt offensichtlich einen Gesamtumsatz, der deutlich unter 800.000 € im Vorjahr liegt. Damit kann er sich nach § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten von seinem zuständigen Finanzamt gestatten lassen. Nach den allgemeinen Sachverhaltsangaben soll das Finanzamt ihm die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestattet haben. Die Umsatzsteuer entsteht somit jeweils mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das jeweilige Entgelt vereinnahmt worden ist, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG.

Klausurhinweis: Unabhängig der Gesamtumsatzgrenze von 800.000 € erfüllt Hellmann auch die (alternative) Voraussetzung des § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG, da er als Angehöriger eines freien Berufs (sowie auch der freiberuflichen Tätigkeit als Autor/Herausgeber) Umsätze i.S.d. § 18 EStG realisiert.

Voranmeldungszeitraum für Hellmann ist ab 02 nach den gesetzlichen Vorgaben sowie den allgemeinen Sachverhaltsangaben das Kalendervierteljahr, § 18 Abs. 2 Satz 1 UStG.

b) Einkauf der Büroausstattung**1) Erwerb der Sitzgruppe im Dezember 01**

Der Händler aus Brandenburg verschafft Hellmann die Verfügungsmacht über die Sitzgruppe (Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG). Der Ort der Lieferung würde sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. § 3c Abs. 1 UStG bestimmen, da Hellmann 01 zu der Abnehmergruppe des § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG gehört. Voraussetzung wäre, dass der Lieferer auch die Umsatzschwelle übersteigt. Die Lieferung wäre dann im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig. Da nach den allgemeinen Sachverhaltsangaben die Umsatzschwelle nicht überschritten sein soll, ist die Lieferung nach § 3

Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 UStG in Słubice (PL) ausgeführt, da dort die unmittelbare Warenbewegung zu Hellmann beginnt. Der Verkäufer realisiert damit eine in Polen der Besteuerung unterliegende Lieferung; die Lieferung ist in Deutschland nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Da in der Rechnung in 01 keine Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, ist in jedem Fall ein Vorsteuerabzug für Hellmann schon aus diesem Grunde ausgeschlossen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass es sich um einen deutschen Unternehmer handelt. Die Nationalität eines Unternehmers ist für den Ort der Lieferung nicht relevant.

Hellmann realisiert mit dem Einkauf einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG. Die Sitzgruppe gelangt aus einem Mitgliedstaat (PL) in einen anderen Mitgliedstaat (DE), § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Der Erwerber ist nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen bezieht und der Verkäufer ist ebenfalls Unternehmer, der auch nach dem Recht Polens offensichtlich kein Kleinunternehmer ist; § 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b UStG.

Allerdings ist Hellmann in 01 Kleinunternehmer, sodass zu prüfen ist, ob die Ausnahme des § 1a Abs. 3 UStG zur Anwendung kommt. Hellmann ist als Kleinunternehmer in den Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung einbezogen (Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen, § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG). Die Erwerbsschwelle nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG (im Vorjahr sowie voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr jeweils nicht mehr als 12.500 € innergemeinschaftliche Erwerbe) ist nach den allgemeinen Sachverhaltsangaben wie auch aus dem Sachverhalt als solchem nicht überschritten.

Klausurhinweis: Achten Sie jeweils auf die allgemeinen Hinweise. In vielen Fällen wird pauschal festgestellt, dass die Erwerbsschwellen und die Umsatzschwelle überschritten sind. Wenn aber die Ausnahmeregelungen zum Gegenstand der Klausur gemacht werden, sind entsprechend andere Hinweise enthalten – insoweit können die allgemeinen Hinweise auch schon einen Hinweis auf die gewünschte Lösung darstellen.

Grundsätzlich könnte Hellmann auch auf die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG verzichten. Diesen Verzicht würde er durch Verwendung seiner USt-IdNr. gegenüber dem Lieferer ausüben, § 1a Abs. 4 UStG. Aus dem Sachverhalt wie auch aus den allgemeinen Hinweisen ist nicht ersichtlich, dass ein solcher Verzicht ausgeübt wurde.

Es liegt damit kein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb wegen § 1a Abs. 3 UStG im Dezember 01 vor.

Klausurhinweis: Für die Frage, ob für einen Erwerb die Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG zur Anwendung kommt oder nicht, kommt es nicht auf die Rechnungsausstellung oder die Bezahlung an, entscheidend ist nur die Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht).

2) Erwerb der restlichen Büroausstattung im Januar 02

Auch bezüglich des Aktenschanks und des Schreibtischs wird Hellmann die Verfügungsmacht an den Gegenständen verschafft (Lieferungen nach § 3 Abs. 1 UStG). Es liegen in Polen steuerbare (analog § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 und § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) aber unter den weiteren nationalen Voraussetzungen (insbesondere den Buch- und Belegnachweisen und der Anmeldung in der Zusammenfassenden Meldung) steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (analog § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) vor.

Wie bei der Lieferung der Sitzgruppe liegen die Voraussetzungen für einen innergemeinschaftlichen Erwerb für Hellmann nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG vor. Allerdings ist Hellmann im Januar 02 nicht mehr Kleinunternehmer und unterliegt nicht mehr der Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG (Ausschluss des § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG). Da Hellmann auch nicht in dem Rechtsanwaltsbereich ausschließlich

Band 8

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Hartwig Maier/Julia Metzing

Falltraining
Internationales Steuerrecht
2. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
 **erlag**

1. Einführung

Im Zuge der Globalisierung gewinnt das internationale Steuerrecht von Jahr zu Jahr eine größere Bedeutung. Dabei steht der Begriff des internationalen Steuerrechts als Sammelbezeichnung für alle nationalen (z.B. EStG/KStG oder AStG) und internationalen (Bilaterale Verträge, z.B. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder Multilaterale Verträge, z.B. NATO-Truppenstatut, Multilaterales Instrument (MLI)) steuerlichen Regelungen, die sich mit der Ertragsbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten befassen. Ergänzt wird dies noch durch das EU-Recht, z.B. EU-Richtlinien oder die EuGH-Rechtsprechung.

1.1 Ziele des internationalen Steuerrechts



Ein Kernproblem des internationalen Steuerrechts ist die Gefahr einer Besteuerung desselben Sachverhalts in zwei verschiedenen Staaten (Doppelbesteuerung). Dies resultiert aus dem Souveränitätsprinzip, nach dem jeder Staat innerhalb seiner Hoheitsgrenzen die alleinige Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Rechtssprechungshoheit besitzt. Das bedeutet, sobald ein nationaler Anknüpfungspunkt im Hoheitsgebiet gegeben ist (Steuersubjekt oder Steuerobjekt), kann jeder Staat Steueransprüche erheben, was dann wiederum zu einer Doppelbesteuerung führen kann. Mögliche Ursachen für Doppelbesteuerungssituationen sind:

Konkurrierende Besteuerung im Wohnsitzstaat und im Quellenstaat

Besteuerung im Wohnsitzstaat mit dem Welteinkommen i.R.d. unbeschränkten Steuerpflicht, gleichzeitig im anderen Staat mit den dort erzielten Einkünften i.R.d. beschränkten Steuerpflicht.

Wohnsitzstaat Staat, in dem der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist	Quellenstaat Staat, aus dem die Einkünfte stammen
→ Hier können grds. beide Staaten die Einkünfte besteuern, was zu einer Doppelbesteuerung führen kann	

Konkurrierende zweimalige Wohnsitzbesteuerung

Wohnsitz in beiden Staaten, damit in beiden Staaten Besteuerung mit dem Welteinkommen i.R.d. unbeschränkten Steuerpflicht.

Wohnsitzstaat Erster Staat, in dem der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist	Wohnsitzstaat Steuerpflichtige Zweiter Staat, in dem der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist
→ Auch hier können grds. beide Staaten die Einkünfte besteuern, was zu einer Doppelbesteuerung führen kann	

	Welteinkommensprinzip	Territorialitätsprinzip
Persönliche Steuerpflicht, § 1 EStG, §§ 1 und 2 KStG	Unbeschränkte, allumfassende Steuerpflicht des Welteinkommens: <ul style="list-style-type: none"> • § 1 Abs. 1 EStG • § 1 Abs. 2 KStG 	Beschränkte Steuerpflicht mit den territorialen (inländischen) Einkünften: <ul style="list-style-type: none"> • § 1 Abs. 4 EStG • § 2 Abs. 1 KStG
	Natürliche Personen, mit inländischem <ul style="list-style-type: none"> • Wohnsitz, § 8 AO oder • Gewöhnlichen Aufenthalt, § 9 AO 	Natürliche Personen, ohne inländischen <ul style="list-style-type: none"> • Wohnsitz • Gewöhnlichen Aufenthalt
	Körperschaften, mit inländischem <ul style="list-style-type: none"> • Ort der Geschäftsleitung, § 10 AO • Ort des Geschäftssitzes, § 11 AO 	Körperschaften, ohne inländischen <ul style="list-style-type: none"> • Ort der Geschäftsleitung • Ort des Geschäftssitzes
Anknüpfungspunkt	Person des Steuerpflichtigen	Inländische Einkünfte, § 49 EStG
Umfang der Besteuerung, § 2 Abs. 1 EStG	<ul style="list-style-type: none"> • Universalitätsprinzip • Besteuerung des Welteinkommens des Steuerinländers (Outbound) • Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ohne Differenzierung nach der Herkunft der Einkünfte (In- oder Ausland) 	<ul style="list-style-type: none"> • Quellenprinzip • Besteuerung nur der inländischen Einkünfte von Steuer ausländern (Inbound) • Ausländische Einkünfte sind grds. irrelevant

→ Nach diesen beiden Prinzipien erfolgt grds. in allen Staaten die Besteuerung
→ Damit kommt es zwangsläufig zu in zwei Staaten besteuerten Einkünften

Es tritt eine Doppelbesteuerung ein

3. Steuerpflicht im Inland – Fälle

3.1 Fall 1: Deutscher Ingenieur

A ist Ingenieur bei einem deutschen Automobilhersteller mit Sitz in Neckarsulm. Er wohnt in Heilbronn. Ab Mai wird er in ein Zweigwerk seines Arbeitgebers in Ungarn abgeordnet. Die Dauer des Auslandseinsatzes steht noch nicht fest. A mietet in Ungarn eine Zweizimmerwohnung. Die Wohnung in Heilbronn behält er bei. Zwischen Mai und Dezember kehrt er dreimal nach Deutschland zurück und verbringt jeweils einige Tage in seiner Wohnung.

Bitte prüfen Sie die persönliche und sachliche Steuerpflicht im Inland.

3.2 Fall 2: Ungarische Ingenieurin

Eine Ingenieurin aus dem Zweigwerk in Ungarn (siehe Fall 3.1) befindet sich vom 01.02. bis 31.05. im Werk Neckarsulm zu einer Schulung. Vom 15.09. bis 15.12. arbeitet sie an einem Forschungsprojekt in Neckarsulm. Ihre Wohnung in Ungarn behält die Ingenieurin bei. In Deutschland wohnt sie in einem Hotel. Es ist derzeit noch offen, ob sie eventuell für weitere Projekte in Deutschland eingesetzt werden wird.

Ist die Ingenieurin in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig? Welche Besonderheiten bestehen bezüglich der Lohnsteuer von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern?

3.3 Fall 3: Wien

M ist österreichischer Staatsangehöriger und hat seinen Wohnsitz in Wien. Er erzielt in Deutschland Vermietungseinkünfte i.H.v. 30.000 €. Außerdem erhielt er in Österreich Arbeitslosengeld i.H.v. 15.000 € (in Österreich steuerfrei). Andere Einkünfte erzielte er nicht. In Deutschland stellte er einen Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht.

Muss die Finanzverwaltung dem Antrag stattgeben?

3.4 Fall 4: Immobilienchef USA

A hat seinen Wohnsitz in den USA und erzielt dort Vermietungseinkünfte i.H.v. 10.000 € (nach dt. Steuerrecht ermittelt). In Deutschland erzielt er ebenfalls Vermietungseinkünfte i.H.v. 253.000 €, sowie Dividenden aus einer Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft i.H.v. 10.000 € und Zinsen aus einem Privatdarlehen i.H.v. 7.000 €. Deutschland hat lt. DBA USA auf Kapitaleinkünfte ein prozentual begrenztes Quellenbesteuerungsrecht.

Kann A in Deutschland einen Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG stellen? Wenn ja, wie werden die Einkünfte bei der Veranlagung behandelt?

3.5 Fall 5: Hotel in Annaberg

C ist verheiratet und wohnt in Tschechien (Lebensmittelpunkt). Sie fährt täglich nach Annaberg/Sachsen, wo sie in einem Hotel arbeitet. Sie kehrt jeden Tag nach der Arbeit wieder nach Tschechien zurück. In Tschechien verfügt sie über keine Einkünfte. Im laufenden Jahr erzielt sie einen Arbeitslohn in Höhe von 72.000 €. Ihr sind Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 7.000 € entstanden. Der Ehemann erzielt in Tschechien keine Einkünfte.

Kann C in Deutschland veranlagt werden und können die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen in Deutschland berücksichtigt werden?

3.6 Fall 6: Ehescheidung I

Der Ehemann M hat seinen Wohnsitz seit Jahren in Deutschland. Er war bis zum Jahr 2015 mit der deutschen Staatsbürgerin F verheiratet. Nach der Ehescheidung zog die F nach Spanien und hat dort heute ihren Lebensmittelpunkt. M hat einen monatlichen Unterhalt an die geschiedene Ehefrau i.H.v. 700 € zu bezahlen.

- a) M ist US-amerikanischer Staatsbürger,
- b) M ist französischer Staatsbürger.

Kann M die Unterhaltszahlungen im Rahmen seiner deutschen Steuerveranlagung geltend machen?

3.7 Fall 7: Ehescheidung II

Der französische Staatsbürger M hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Österreich. Er arbeitet in Deutschland für ein deutsches Unternehmen. Aus diesem Grund unterliegt sein Arbeitslohn der beschränkten Steuerpflicht. Er war bis zum Jahr 2015 mit einer deutschen Staatsbürgerin verheiratet. Nach der Ehescheidung zog die Ehefrau nach Spanien und hat dort heute ihren Lebensmittelpunkt. M hat einen monatlichen Unterhalt an die geschiedene Ehefrau i.H.v. 700 € zu bezahlen.

Kann er im Rahmen seiner deutschen Veranlagung die Unterhaltsleistungen an die geschiedene Ehefrau geltend machen?

3.8 Fall 8: Spanischer Arzt

Dr. B ist marokkanischer Staatsangehöriger. Bis 30.11. arbeitet er in Spanien als angestellter Arzt in einem Krankenhaus, seine Einkünfte bis zum Wegzug aus Spanien betrugen 55.000 €. Ab 01.12. nimmt er eine Stelle als Oberarzt in einem deutschen Krankenhaus an. Er mietet in Deutschland eine Wohnung. Im Dezember erzielt B im Inland einen Monatslohn in Höhe von 6.000 €. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind mit 4.000 € anzusetzen.

Wie ist B in Deutschland zu besteuern? Berechnen Sie bitte seine Einkommensteuerbelastung in Deutschland. Gehen Sie dabei von einem fiktiven Steuersatz von 25,3 % aus.

3.9 Fall 9: Spanischer Arzt (Variante)

Der Arzt erzielt vor Wegzug in Spanien Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 55.000 €, Werbungskosten (nach dt. Steuerrecht ermittelt) entstanden ihm in dieser Zeit i.H.v. 2.000 €. In Deutschland entstanden ihm im Dezember noch Werbungskosten i.H.v. 400 €.

Wie hoch sind seine Einkünfte nach § 19 EStG vor und nach Zuzug?

3.10 Fall 10: Wegzug Luxemburg

L gibt zum 01.04. seinen Wohnsitz in Deutschland auf und zieht nach Luxemburg. Aus einer Kapitalanlage in Luxemburg erzielt er Zinseinkünfte von 8.000 € (Zufluss: 31.12.). Sein Arbeitsverhältnis in Deutschland kündigt er mit seinem Wegzug. Er erzielt hieraus Einkünfte nach § 19 EStG bis Ende März i.H.v. 65.000 €.

Wie sind seine Einkünfte im Wegzugsjahr in Deutschland zu veranlagen?

3.11 Fall 11: Investoren-SPRL

Die Investoren-SPRL (entspricht der deutschen GmbH) mit statutarischem Sitz und Geschäftsleitung in Belgien hält in ihrem Betriebsvermögen ein in Deutschland belegenes Mehrfamilienhaus, das sie an verschiedene Mieter vermietet. Die SPRL verfügt in Deutschland über keine eigenen Geschäftsräume. Die Verwaltung der Immobilie wird ausschließlich über ein deutsches Maklerbüro abgewickelt.

Ist die SPRL in Deutschland beschränkt steuerpflichtig?

3.12 Fall 12: Anteilsveräußerung

Die US-Inc. mit Sitz in den USA hält in ihrem Betriebsvermögen einen Anteil von 2 % der D-GmbH mit Sitz in Deutschland. Im laufenden Jahr veräußert die US-Inc. diesen Anteil.

Ist die US-Inc. mit den Einkünften aus der Veräußerung in Deutschland steuerpflichtig?

4.13 Lösung Fall 13: Pianistin

Die Pianistin unterliegt mit ihren deutschen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, da sie ihre Konzerte in Deutschland gibt. Die Steuer ist nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG im Wege des Steuerabzugs zu erheben. Nach § 50a Abs. 2 beträgt die ESt für derartige künstlerische Leistungen 15 % der Einnahmen i.S.d. § 8 EStG (hier: 220.000 €).

Für Künstler, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der Europäischen Union sind, besteht nach § 50a Abs. 3 EStG die Möglichkeit, Betriebsausgaben abzuziehen. Der Steuersatz beträgt dann nach § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG 30 %. Diese Wahlmöglichkeit besteht im vorliegenden Fall nicht, da die Künstlerin die chinesische Staatsbürgerschaft hat.

Nach § 50a Abs. 5 S. 2 EStG hat der Schuldner der Vergütung (hier: der Konzertveranstalter) den Steuerabzug auf Rechnung des Steuerschuldners vorzunehmen. Er haftet nach § 50a Abs. 5 S. 5 EStG für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. Nach § 50a Abs. 5 S. 6 EStG ist jedoch auch eine nachrangige Inanspruchnahme des Steuerschuldners möglich.

Hinweis:

Die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs nach § 50 Abs. 2 S. 1 EStG greift auch, wenn der Steuerabzug unterblieben ist. Eine Veranlagung der Einkünfte ist dann nur möglich, wenn eine der Voraussetzungen des § 50 Abs. 2 S. 2 EStG erfüllt ist.

4.14 Lösung Fall 14: Sponsor

V ist im Inland mangels Sitzes oder Geschäftsleitung nach § 2 Abs. 1 KStG beschränkt steuerpflichtig mit ihren inländischen Einkünften nach § 49 EStG. Sponsoringzahlungen gehören nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) EStG zu den Leistungen im Zusammenhang mit den sportlichen Darbietungen. S ist daher nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG dazu verpflichtet, die KSt im Wege der Abzugsteuer einzubehalten.

4.15 Lösung Fall 15: Olympia

L hat in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, er kann damit nach § 1 Abs. 4 EStG der beschränkten ESt-Pflicht unterliegen, soweit er inländische Einkünfte nach § 49 EStG erzielt. Im Vertrag mit S sind zwei Bestandteile enthalten: das Recht der S, Bilder des L zu Werbezwecken zu nutzen und die Verpflichtung des L, die Sportveranstaltungen zu moderieren. Da beide Tätigkeiten nicht in einem untrennbaren Zusammenhang stehen und keine der Tätigkeiten der anderen inhaltlich untergeordnet ist, ist für beide Tätigkeiten § 49 EStG gesondert zu prüfen.

• Rechteüberlassung

Hierbei handelt es sich um eine zeitlich begrenzte Überlassung des Rechts am eigenen Bild. Werden die Einkünfte i.R.e. gewerblichen Tätigkeit des L erzielt, fallen sie unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) EStG oder unter die selbständig ausgeübte Tätigkeit nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Sollten diese Vorschriften nicht zutreffend sein, so sind die Einkünfte unter der § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG (VuV) zu erfassen.

Dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegt die Überlassung von Rechten nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 EStG. In allen Varianten der Zuordnung der Einkünfte in den Tatbestand des § 49 EStG unterliegt S daher der Pflicht zum Steuerabzug nach § 50a EStG.

• Moderation

Auch die Moderationstätigkeit des L im Inland führt zu Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) oder Nr. 3 EStG. Es handelt sich hier um eine unterhaltende Darbietung und führt damit zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

4.16 Lösung Fall 16: Olympia (Fortsetzung)

Ein Abzug von in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben/Werbungskosten ist nach § 50a Abs. 3 EStG zu prüfen.

4.16.1 Variante a) Wohnort in Russland

Ein Abzug von in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben/Werbungskosten ist nach § 50a Abs. 3 EStG zu prüfen. Voraussetzung für den Abzug ist jedoch, dass der Steuerschuldner (L) Staatsangehöriger eines EU/EWR-Staates ist und in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Diese Voraussetzung ist hier **nicht erfüllt**. Ein Antrag auf Abzug der Betriebsausgaben/Werbungskosten ist daher abzulehnen.

4.16.2 Variante a) Wohnort in Frankreich

Ein Abzug ist hier grundsätzlich möglich, da L seinen Wohnsitz nun in Frankreich hat. Allerdings ist ein Abzug nur bei Einkünften nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG möglich, d.h. es können nur die Ausgaben im Zusammenhang mit der Moderation abgezogen werden, nicht jedoch die im Zusammenhang mit der Rechteüberlassung.

4.17 Lösung Fall 17: Erfinder

4.17.1 Nationale Steuerpflicht

P ist mit den Einnahmen aus der Überlassung des Patents nach §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG beschränkt steuerpflichtig, da das Patent im Inland genutzt wird. Die Zahlungen unterliegen nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Steuerabzug an der Quelle. Danach hat die X-GmbH nach § 50a Abs. 2 EStG eine Steuer i.H.v. 15 % der Einnahmen abzuführen.

Nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG ist die X-GmbH zur Einbehaltung und Abführung der Steuer nicht verpflichtet, soweit es sich – wie vorliegend – um Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG handelt **und** soweit der Besteuerung der Einkünfte ein DBA entgegensteht (vgl. unten).

Allerdings gilt diese Ausnahme nur, wenn die Vergütung zuzüglich der dem beschränkt Steuerpflichtigen in demselben Kalenderjahr vom Schuldner bereits zugeflossenen Vergütungen 5.000 € nicht übersteigt. Dies ist vorliegend nicht der Fall.

Bezüglich der Abzugsfähigkeit der Lizenzgebühren ist § 4j EStG zu beachten. P unterliegt gemäß § 4j Abs. 2 EStG einer niedrigen Besteuerung im Sinne der Vorschrift.

Gläubiger und Schuldner der Lizenzgebühr sind einander nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG, da P über seine Beteiligung an der Y-SE mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf die X-GmbH ausüben kann.

Der nicht abziehbare Teil der Betriebsausgaben ergibt sich nach der Formel in § 4j EStG; hier: $(25 \% \cdot 10 \%) / 15 \% = 2/3$. Damit sind nur $(50.000 \text{ €} \cdot 1/3 =) 16.667 \text{ €}$ abziehbar.

Vergleiche BMF-Schreiben vom 06.11.2020 (BStBl I 2020, 1060); BMF vom 11.02.2021, BStBl I 2021, 301 und BMF vom 14.07.2021; BStBl I 2021, 1005) und speziell zu § 4j EStG BMF-Schreiben vom 06.01.2022, BStBl I 2022, 103.

4.17.2 Abkommensrecht

Einnahmen aus der Überlassung von Patenten (Lizenzgebühren) sind nach Art. 12 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat des Inhabers des Patents (Nutzungsberechtigter) zu versteuern. Zahlreiche DBA sehen eine Quellensteuer des Staates vor, in dem das Patent genutzt wird. Das OECD-MA enthält keine entsprechende Regelung.

Sonach sind die Einnahmen aus dem Patent grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des P zu versteuern.

10. DBA: (laufende) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Fälle

10.1 Fall 1: Wohnungen in Berlin

Die in Russland ansässige R erwarb vor sieben Jahren mehrere Eigentumswohnungen in Berlin, die sie vermietet. Die Verwaltung erfolgt über ein Berliner Immobilienbüro. Im laufenden Jahr sind die Wohnungen ganzjährig vermietet. Eine der Wohnungen wird von R mit erheblichem Gewinn veräußert.

In welchem Land sind die Einkünfte aus der Vermietung zu versteuern? Muss R in Deutschland einen Spekulationsgewinn versteuern?

10.2 Fall 2: Ferienhaus in Kanada

Der im Inland lebende V ist seit vielen Jahren Eigentümer eines Ferienhauses in Kanada, das er vermietet. Im Vorjahr renovierte er das Ferienhaus umfassend und erzielte damit – nach deutschem Steuerrecht – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./ 75.000 €. Im laufenden Jahr erzielt er positive Einkünfte in Höhe von 13.000 €. Er starb am 31.12. und vererbte das Haus seiner Tochter. Diese vermietet das Ferienhaus wie bisher weiter und erzielt im Folgejahr Einkünfte in Höhe von 17.000 €.

In welchem Land sind die Einkünfte aus der Vermietung zu versteuern? Wie ist der Verlust des V aus der Renovierung bei V und T steuerlich zu beurteilen?

10.3 Fall 3: Grundstück in Spanien

X hat seinen alleinigen Wohnsitz in Berlin. Er ist Eigentümer eines in Spanien belegenen Ferienhauses, das er vor fünf Jahren erworben hatte und seitdem vermietet. Im laufenden Jahr veräußert er das Ferienhaus und erzielt dabei einen erheblichen Spekulationsgewinn.

Wie sind die Einkünfte des X in Deutschland zu erfassen?

10.4 Fall 4: Hotel AG

Die Hotel AG mit Sitz in Deutschland betreibt in Deutschland zahlreiche Hotels. Sie erwarb in Paris ein Hotel, das bisher mit einem Fünfjahresvertrag an eine französische Hotelkette verpachtet war. Die AG steigt in den Mietvertrag ein und vermietet das Gebäude weiterhin an die Hotelkette. Möglicherweise soll das Hotel nach Auslaufen des Mietvertrags in Eigenregie betrieben werden.

In welchem Land sind die Vermietungseinkünfte zu versteuern?

10.5 Fall 5: Konstanz

K wohnte bis zum 31.05. in Mailand/Italien. Am 01.06. zog er nach Konstanz in seine bis dahin vermietete Eigentumswohnung. Außerdem erzielt er seit zwölf Jahren Vermietungseinkünfte aus einer Wohnung in Marseille/Frankreich. Diese Einkünfte betragen im laufenden Jahr

- Alternative a): 5.000 €;
- Alternative b): ./ 3.500 €.

Wie erfolgt die Veranlagung des K in Deutschland?

11. DBA: (laufende) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Lösungen

11.1 Lösung Fall 1: Wohnungen in Berlin

11.1.1 Nationale Steuerpflicht

R ist nach §§ 1 Abs. 4 i.V.m. 49 Abs. 1 Nr. 6 und 8 Buchst. a) EStG beschränkt steuerpflichtig, da sie keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach §§ 8 und 9 AO hat. Die Veranlagung erfolgt nach § 50 Abs. 1 EStG, Werbungskosten können nach § 50 Abs. 1 S. 2 EStG geltend gemacht werden.

11.1.2 Abkommensrecht

Nach Art. 6 des DBA Russland gilt das sog. Belegenheitsprinzip. Danach werden Immobilieneinkünfte in dem Staat besteuert, in dem die Immobilie liegt (= Deutschland).

Bezüglich des Spekulationsgewinns (§ 23 EStG) gilt Art. 13 des DBA Russland. Danach sind die Veräußerungsgewinne bei Immobilien ebenfalls im Belegenheitsstaat zu versteuern.

Russland vermeidet als Ansässigkeitsstaat nach Art. 23 Abs. 1 DBA Russland mit der Anrechnungsmethode die Doppelbesteuerung.

11.2 Lösung Fall 2: Ferienhaus in Kanada

11.2.1 Nationale Steuerpflicht

V und T sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und erzielen mit der Vermietung des Ferienhauses in Kanada ausländische Einkünfte nach § 34d Nr. 7 EStG.

11.2.2 Vorjahr

Das Besteuerungsrecht für die Vermietungseinkünfte wird nach Art. 6 DBA Kanada dem Belegenheitsstaat zugewiesen. Nach dem Methodenartikel Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA Kanada vermeidet Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung mit der Freistellungsmethode. Die Einkünfte unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG. Die Ausnahme des § 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG greift nicht, da die Immobilie in einem Drittstaat belegen ist.

V kann den negativen Progressionsvorbehalt aber nur in Anspruch nehmen, wenn die Geltendmachung des Verlustes nicht nach § 2a EStG ausgeschlossen ist. Hier greift aber § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) EStG. Damit ist der Progressionsvorbehalt ausgeschlossen.

Der Verlust kann lediglich gemäß § 2a Abs. 1 S. 3 EStG vorgetragen und bei künftigen Vermietungseinkünften aus Kanada berücksichtigt werden.

11.2.3 Laufendes Jahr

Unter Berücksichtigung des Verlustvortrags ergeben sich Progressionseinkünfte i.H.v. 0 €. Der restliche Verlustvortrag beträgt noch 62.000 €.

11.2.4 Folgejahr

T ist Gesamtrechtsnachfolgerin gemäß § 1922 BGB. Fraglich war bisher, ob T den Verlustvortrag im Rahmen ihres Progressionsvorbehalts verwerten kann. Dies hat der BFH (Urteil vom 23.10.2019, I R 23/17, BStBl 2021 II, S. 138) abgelehnt. Damit gehen mit dem Todesfall die Verlustvorträge nach § 2a EStG verloren.

Im Sitzstaat als ...	„Personengesellschaft“	„Kapitalgesellschaft“
	Transparenzprinzip, Durchgriff auf den Gesellschafter	Selbständiges Steuersubjekt
Abkommensberechtigung, Tz. 2.1.1 → Gesellschaften können Person nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) OECD-MA sein	<ul style="list-style-type: none"> • Da sie selbst jedoch nicht steuerpflichtig sind, können sie nicht abkommensberechtigt sein, Art. 4 Abs. 1 OECD-MA • Abkommensberechtigt kann damit nur der Gesellschafter sein 	<ul style="list-style-type: none"> • Da die Gesellschaft selbst steuerpflichtig ist, kann sie selbst abkommensberechtigt sein
Unternehmen eines Vertragsstaats, Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) OECD-MA, Tz. 2.2.2 und 2.2.3 → Ist ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird	<ul style="list-style-type: none"> • Jeder Gesellschafter betreibt ein Unternehmen • Unternehmen des Staates, in dem die Gesellschafter wohnen • Am Ort des Geschäftsbetriebs sind dann anteilige BS der Gesellschafter <ul style="list-style-type: none"> – anteilige MU-BS 	<ul style="list-style-type: none"> • Unternehmen des Vertragsstaates, in dem die Gesellschaft den Ort ihrer Geschäftsleitung hat

23.3.2 Besonderheiten deutscher Rechtsformen

Klar ist, dass gewerblich tätige Personengesellschaften Einkünfte nach Art. 7 OECD-MA erzielen. Aber schon bei den **gewerblich geprägten** oder **vermögensverwaltenden** Personengesellschaften stellt sich die Frage, wie diese im internationalen Kontext zu beurteilen sind. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA fordert eine aktive Tätigkeit. Aus diesem Grund hatte der BFH vom 28.04.2010 (I R 81/09, BStBl II 2014, 754) entschieden, dass eine gewerbliche Prägung ist für das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht ausreichend ist. Damit liegen bei gewerblich geprägten oder vermögensverwaltenden Personengesellschaften keine Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA vor, sondern die Einkünfte sind den jeweiligen Verteilungsnormen zuzurechnen (Dividenden, Zinsen, Vermögen) zuzuordnen.

Bei **Nicht-DBA-Staaten** hat der BFH vom 29.11.2017 (I R 58/15, BFH/NV 2018, 684) entschieden, dass eine nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte (inländische) KG ihren (ausländischen) Gesellschaftern eine Betriebsstätte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG i.V.m. § 2 Nr. 1 KStG vermittelt.

In den Fällen von **Betriebsaufspaltungen** hat der BFH vom 17.11.2020 (I R 72/16, BStBl II 2021, 484) entschieden, dass auch Betriebsaufspaltungen über die Grenze hinweg möglich sind. Jedoch sind die Grundsätze der Betriebsaufspaltung abkommensrechtlich nicht anzuwenden, da die DBA keine entsprechenden Regelungen enthalten (vgl. auch BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, BStBl II 2014, 760: gewerblich geprägte ungarische Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung). Die Einkünfte fallen daher nicht unter Art. 7 OECD-MA, sondern unter Art. 6 OECD-MA (für unbewegliches Vermögen) und Art. 20 Abs. 1 OECD-MA (andere Einkünfte für bewegliches Vermögen).

Im Zusammenhang mit Personengesellschaften ist der Treaty Override des § 50d Abs. 10 EStG (vgl. auch BMF vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258, Tz. 5) zu beachten. Danach sind Sondervergütungen von Mitunternehmenschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HS 2 und Nr. 3 HS 2 EStG, sofern das anzuwendende DBA keine ausdrückliche Regelung enthält (z.B. Art. 7 Abs. 7 DBA Schweiz), ausschließlich als Unternehmensgewinne zu qualifizieren. Sondervergütungen in diesem Sinne sind Zinszahlungen, Tätigkeitsvergütungen und Überlassungsvergütungen von Wirtschaftsgütern. § 50d Abs. 10 EStG in In- und Outboundfällen und

ist nur bei Personengesellschaften ohne gewerbliche Einkünfte oder unentgeltlichen Überlassungen nicht anzuwenden. Diese Sonderbetriebsvergütungen werden in Deutschland dann abkommensrechtlich nicht der eigentlichen Einkunftsart (z.B. Zinsen) zugerechnet, sondern den Unternehmensgewinnen. Hierdurch kann es zur Doppelbesteuerung oder zur Nichtbesteuerung kommen, wenn der andere Staat die Einkünfte der eigentlichen Einkunftsart zurechnet.

Inbound-Beispiel:

Ein im DBA-Staat ansässiger Steuerpflichtiger ist Mitunternehmer einer Personengesellschaft in Deutschland und überlässt dieser ein verzinsliches Darlehen.

Beurteilung in Deutschland

Durch § 50d Abs. 10 S. 1 EStG handelt es sich bei den Zinsen auch abkommensrechtlich um Unternehmensgewinne, Art. 7 OECD-MA. Das Besteuerungsrecht wird dem BS-Staat und damit Deutschland zugewiesen.

Beurteilung im DBA-Staat

Die Zinsen werden den Zinseinkünften nach Art. 11 OECD-MA zugewiesen. Das Besteuerungsrecht hat danach der Ansässigkeitsstaat und damit der DBA-Staat. Deutschland hat ein Quellenbesteuerungsrecht von 10 %, Art. 11 Abs. 2 OECD-MA.

Lösung:

Nach S. 5 ist in diesen Fällen eine Anrechnung der ausländischen Steuer analog zu § 34c Abs. 1 EStG möglich, wenn der andere Staat die deutsche Steuer nicht angerechnet hat

Eine Anrechnung ist nicht möglich, wenn das DBA das Besteuerungsrecht Deutschlands als Quellenstaat direkt zuweist, z.B. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA. Eine Anrechnung ist hier nur möglich, soweit die ausländische Steuer diese QSt übersteigt

Outbound-Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger ist Mitunternehmer einer Personengesellschaft im DBA-Staat und überlässt dieser ein verzinsliches Darlehen.

Beurteilung in Deutschland

Durch § 50d Abs. 10 EStG handelt es sich bei den Zinsen auch abkommensrechtlich um Unternehmensgewinne, Art. 7 OECD-MA. Das Besteuerungsrecht wird dem Betriebsstätten-Staat und damit dem DBA-Staat zugewiesen

Beurteilung im DBA-Staat

Die Zinsen werden den Zinseinkünften nach Art. 11 OECD-MA zugewiesen. Das Besteuerungsrecht hat danach der Ansässigkeitsstaat und damit Deutschland. Der DBA-Staat hat ein Quellenbesteuerungsrecht von 10 %, Art. 11 Abs. 2 OECD-MA

Lösung:

Es handelt sich hier um einen Qualifikationskonflikt. Nach S. 8 erfolgt hier die Anwendung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG. Zu diesem Sachverhalt ist BVerfG (2 BvL 15/14) eine verfassungsrechtliche Klärung anhängig.

Zur Vermeidung des doppelten Abzugs von Aufwendungen aufgrund von unterschiedlicher Qualifikation wurde § 4i EStG eingeführt, der den Ausschluss des Sonderbetriebsausgabenabzugs, soweit die Aufwendungen im Ausland bereits die Steuerbemessungsgrundlage gemindert haben, ausschließt. Allerdings besteht wiederum kein Abzugsverbot, wenn die Erträge aus dem Sonderbetriebsvermögen sowohl im In- als auch im Ausland versteuert werden, z.B. wegen unterschiedlicher Qualifikation oder der Anwendung der Anrechnungsmethode in beiden Staaten.

24. DBA: Unternehmensgewinne – Fälle

24.1 Fall 1: Maschinenbau GmbH

Die in Deutschland ansässige Maschinenbau-GmbH beabsichtigt, ihre ausländischen Aktivitäten auszubauen.

- Variante 1:** Sie entsendet einen Mitarbeiter nach Frankreich. Dieser mietet ein Büro an, nimmt Kontakt mit französischen Kunden auf, verteilt Informationsmaterial und besucht auch Messen. Nachdem jeweils der Kontakt zum einzelnen Kunden hergestellt ist, werden die konkreten Vertragsverhandlungen von der deutschen Hauptstelle aus geführt.
- Variante 2:** In Frankreich besteht nicht nur das o.g. Informationsbüro, sondern auch eine sog. Service-Niederlassung. Dort werden sowohl Maschinen zur Auslieferung gelagert als auch Ersatzteile vorgehalten. Ein weiterer Mitarbeiter der Maschinenbau-GmbH führt in der Niederlassung Reparaturen und Inspektionsarbeiten durch.
- Variante 3:** Die Maschinenbau-GmbH unterhält in Frankreich kein Büro. Sie ist jedoch zu 100 % an einer französischen Gesellschaft beteiligt, deren alleiniger Geschäftszweck der Handel mit Maschinen ist.

24.2 Fall 2: Hama Möbel GmbH

Die Hama Möbel GmbH produziert hochwertige und exklusive Wohn- und Schlafzimmer in Deutschland. In einem Zweigwerk in Tschechien werden sämtliche Spanplatten für die Produktion in Deutschland hergestellt. Außerdem produziert die tschechische Betriebsstätte Schlafzimmernmöbel im unteren Preissegment, die auch unter dem Namen „Hama Möbel“ in Deutschland vertrieben werden. Diese Möbel sind nur im Verkaufsprogramm, da man auch in dieser Preiskategorie vertreten sein will – es erfolgt kein Gewinnaufschlag.

Im laufenden Jahr liefert das tschechische Werk 100.000 m² Spanplatten, die üblicherweise für 30 €/m² verkauft werden. Außerdem wurden in Tschechien 500 Schlafzimmer und 500 Wohnzimmerschränke produziert und nach Deutschland geliefert. Der Einkaufspreis für derartige Waren liegt bei der Konkurrenz in der Größenordnung von 1.000 €.

Der Einkauf, die Produktion, der Personaleinsatz usw. erfolgen durch die tschechische Betriebsstätte selbstständig und unabhängig vom Mutterhaus. Die Betriebsausgaben für diese Positionen beliefen sich auf 2,7 Mio. €.

Das Stammhaus (Umsatz: 20.000.000 € inklusive der tschechischen Möbel) hat für Werbung 600.000 € (Kataloge, Beteiligungen an Messen etc.) ausgegeben. Da die Werbemaßnahmen fast ausschließlich auf die Exklusiv-Möbel entfallen, möchte man nur 10.000 € (Möbelanteil Tschechien 1.000.000 € x 1 %) der Betriebsstätte zurechnen. Die 1 % entsprechen dem üblichen Werbeaufwand für einfache Möbel.

Für die Verkaufs-Verwaltung (Auftragsabwicklung, Inkasso, Reklamationen u.ä.) musste das Stammhaus 3 Mio. € aufwenden.

Für die Geschäftsführung (Management, Gesellschafterversammlung etc.) entstanden Kosten i.H.v. 800.000 €. Davon entfallen aber nur 10 % auf die Betriebsstätte.

Die GmbH hat ein Darlehen über 5 Mio. € aufgenommen (Zinssatz 6 %), mit dem zu 90 % ein Austausch des tschechischen Maschinenparks, zu 10 % die Anschaffung von LKWs für den deutschen Betrieb finanziert wurden.

Die Betriebsausgaben des Stammhauses beliefen sich nach vorläufiger Berechnung auf 19 Mio. €, wobei die Aufwendungen für die Betriebsstätte noch nicht berücksichtigt sind.

Wie hoch ist der Gewinn des Stammhauses?

24.3 Fall 3: Schreinerei Holzwurm

Die Schreinerei Holzwurm wird als Einzelunternehmen mit Sitz in Freiburg geführt. Die Schreinerei hat sich auf die Herstellung von Ladeneinrichtungen spezialisiert. In Frankreich unterhält Schreiner Holzwurm eine Werkstatt, in der zwei Mitarbeiter (gelernte Schreiner) arbeiten und die – überwiegend in Deutschland gefertigten – Ladeneinrichtungen vor Ort montieren. Im laufenden Jahr erzielt das Einzelunternehmen einen Gewinn in Höhe von 300.000 €. Auf die französische Niederlassung entfällt ein Gewinn in Höhe von 40.000 €. Der Gewinn entspricht dem Betrag, den ein unabhängiges Unternehmen aus der Weiterlieferung und der Montage der Ladeneinrichtungen erzielt hätte.

In welchem Land ist der Gewinn der französischen Niederlassung zu versteuern?

24.4 Fall 4: Holzwurm (Fortführung)

Das Finanzamt Freiburg verlangt von Holzwurm einen Nachweis über die Besteuerung des Gewinns in Frankreich. Sollte Holzwurm diesen Nachweis nicht führen können, droht das Finanzamt an, den Gewinn aus der französischen Betriebsstätte dem deutschen Gewinn zuzuschlagen.

Kann das Finanzamt die Gewinne aus der französischen Betriebsstätte der deutschen Besteuerung unterwerfen?

24.5 Fall 5: Exportfirma

Die X-ltd. mit statutarischem Sitz in London betreibt den Export von Elektronikteilen. In Düsseldorf befindet sich die Geschäftsleitung. Dort hat die ltd. ein Verwaltungsgebäude angemietet, in dem auch mehrere Mitarbeiter arbeiten (Abwicklung der Exportaufträge, Buchhaltung etc.). Angeschlossen ist eine kleine Halle, von der aus die Elektronikteile versandt werden. Im laufenden Jahr (entspricht dem Kalenderjahr) erzielt die X-ltd. einen Gewinn i.H.v. 150.000 €.

In welchem Land ist der Gewinn der ltd. zu versteuern? Muss die ltd. in Deutschland eine Steuererklärung abgeben?

24.6 Fall 6: Kaufhaus

Einzelunternehmer E betreibt in Deutschland ein Kaufhaus. Im Betriebsvermögen befindet sich unter anderem das Geschäftsgebäude. Im Grund und Boden und im Gebäude stecken erhebliche stille Reserven (2 Mio. €).

E veräußert im Vorjahr das Gebäude und mietet es anschließend wieder zurück, um wie bisher den Einzelhandel in diesem Gebäude zu betreiben. In der Bilanz zum 31.12. des Vorjahres bildet E eine Rücklage nach § 6b EStG. Die Bildung der Rücklage ist rechtmäßig und wird vom Finanzamt nicht beanstandet.

Im laufenden Jahr möchte E seine Geschäftstätigkeit erweitern und gründet in Frankreich eine Niederlassung (Betriebsstätte). Er erwirbt in Frankreich eine Immobilie für 3,8 Mio. €.

Kann E die 6b-Rücklage auf die französische Immobilie übertragen?

Band 1

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Fabian Bernhagen/Maximilian Braun/Markus Nöthen

Falltraining Einkommensteuerrecht

5. Auflage

Mit zwei kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
erlag

Fall 2: Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen (§§ 1, 32b EStG – keine Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG)**Sachverhalt:**

Die bis dahin in Berlin lebende Berta ist am 01.09.2022 in aus beruflichen Gründen in ihr Heimatland zurückgezogen.

Bis zum 31.08.2022 erzielte sie in Deutschland Arbeitslohn i.H.v. 25.000 €.

Ab September 2022 ist sie ausschließlich in Spanien nichtselbstständig tätig und erzielte dort steuerpflichtigen Arbeitslohn i.H.v. 8.000 €. Die mit dem Umzug im Zusammenhang stehenden Ausgaben betragen 2.500 €.

Aufgabe:

Bestimmen Sie Art und Umfang der Besteuerung in 2022.

Lösung:

Berta ist als natürliche Person bis zu ihrem Wegzug aus Deutschland in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Mit dem Wegzug unter Aufgabe des inländischen Wohnsitzes endet die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Nach ihrem Wegzug ist Berta aus deutscher Sicht nicht mehr nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG persönlich steuerpflichtig. Die in der Zeit ab 01.09.2022 erzielten ausländischen Einkünfte unterliegen mangels inländischer Einkünfte nach § 49 EStG auch nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG und können daher grundsätzlich nicht in Deutschland besteuert werden. Es liegt damit kein Fall des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG vor, da diese Norm nur greift, wenn sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht in einem Kalenderjahr vorliegt.

Gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG beeinflussen die außerhalb der unbeschränkten Stpfl. erzielten ausländischen Einkünfte den Steuersatz im Wegzugsjahr (sog. Progressionsvorbehalt, H 32b „Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht“ EStH). Die Kosten für den Rückumzug zur Aufnahme einer nichtselbständigen Arbeit sind bei der Ermittlung der inländischen steuerpflichtigen Einkünfte nicht abziehbar, wenn der ausländische Arbeitslohn nicht der deutschen Besteuerung unterliegt und die Steuerpflichtige nicht von vornherein von ihrem Arbeitgeber zeitlich befristet nach Deutschland entsendet wurde, H 9.9 „Umzug ins Ausland“ LStH.

Diese Werbungskosten sind jedoch bei der Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen, da der Umzug aus beruflichen Gründen erfolgte.

Der mit § 50d Abs. 8 EStG geforderte Nachweis der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Ausland (Rückfallklausel, sog. treaty override) ist für den vorliegenden Sachverhalt unbeachtlich. § 50d Abs. 8 EStG greift für den Fall der Freistellung von der deutschen Besteuerung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA). Ab 01.09.2022 ist Berta weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig (vgl. Ausführungen oben).

Fall 3: Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49, 1 Abs. 3 EStG)**Sachverhalt:**

Anton wohnt in Polen. Aus der Vermietung eines in Polen befindlichen Mehrfamilienhauses erzielte er in 2022 nach deutschem Steuerrecht ermittelte Einkünfte von 8.000 €. Für die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit erzielte Anton 40.000 €, die nach dem DBA-Polen in Deutschland besteuert werden dürfen.

Die 80-jährige Berta ist bereits im Jahr 2019 nach Österreich verzogen. Sie erzielt dort unstrittige Einkünfte aus der Vermietung einer kleinen Ferienwohnung von jährlich 5.000 € (entsprechende Bescheinigung liegt vor).

Seit ihrem 65. Lebensjahr erhält sie außerdem eine Altersrente aus der gesetzlichen Deutschen Rentenversicherung. Von dem jährlichen Bruttobetrag von 15.000 € ist der zutreffend ermittelte Rentenfreibetrag von 7.500 € abzuziehen.

Aufgabe:

Sind Anton und Berta in Deutschland steuerpflichtig, und wenn ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Anton ist beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG, da er als natürliche Person, die im Inland weder Wohnsitz (§ 8 AO) noch gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat, inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt. Mangels unbeschränkter Einkommensteuerpflicht unterliegen nur die inländischen Einkünfte der Besteuerung (kein Welteinkommensprinzip, sondern Territorialitätsprinzip). Die im Ausland erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (in Polen) bleiben bei der deutschen Besteuerung unberücksichtigt.

Einem Antrag auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG, könnte nicht entsprochen werden. Denn weder unterliegen Antons Welteinkünfte zu mindestens 90% der deutschen Einkommensteuer, noch bleiben die nicht dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegenden Einkünfte (polnische Mieteinkünfte i.H.v. 8.000 €) hinter dem hälftigen (wg. Ländergruppeneinteilung, siehe unten) Grundfreibetrag von 4.584 € (50% von 9.168 €) für 2022 (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) zurück.

Nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG ist der Grundfreibetrag zu kürzen, soweit dies nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates angemessen ist. Beachten Sie hierzu die Ländergruppeneinteilung zum 01.01.2022 – BMF-Schreiben vom 20.10.2016, Beck StE 1 § 33a/4. Danach ist Polen der Ländergruppe 3 zugeordnet und der Grundfreibetrag nur zu 50 % = 5.174 € zu berücksichtigen. Antons polnische Vermietungseinkünfte i.H.v. 8.000 € übersteigen diesen Wert. Es verbleibt daher bei der beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG.

Auch Berta ist grds. nicht unbeschränkt steuerpflichtig, weil sie keinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland innehat, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Vorbehaltlich der Prüfung von § 1 Abs. 3 EStG ist Berta mit den inländischen Einkünften aus der Rente (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG) nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.H.v. 7.500 € beschränkt einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 4 EStG. Unter Ausschluss der Anwendung des Grundfreibetrags § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG würde auf diese Einkünfte deutsche Einkommensteuer anfallen.

Für Berta ist ein Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht möglich. Österreich ist in der Ländergruppeneinteilung zum 01.01.2022 (BMF-Schreiben vom 20.10.2016, Beck StE 1 § 33a/4) der Ländergruppe 1 zugeordnet und der Grundfreibetrag mit 100 % = 9.408 € zu berücksichtigen. Bertas durch amtliche Bescheinigung nachgewiesenen ausländischen Einkünfte (hier 5.000 € Vermietungseinkünfte) übersteigen diesen Grundfreibetrag nicht, § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Die Wirkung des Antrags erstreckt sich nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG ausdrücklich nur auf inländische Einkünfte i.S.v. § 49 EStG. Die fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht führt nicht zum Welteinkommensprinzip. Die ausländischen Einkünfte sind daher nicht in die Veranlagung einzubeziehen (kein sachliches Besteuerungsrecht). Da das zu versteuernde Einkommen unter dem Grundfreibetrag liegt, ist keine Einkommensteuer festzusetzen.

Examenstipp! In den Bearbeitungshinweisen wird i.d.R. darauf verwiesen, dass alle erforderlichen Anträge als gestellt gelten. Darunter fällt auch der Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG. Prüfen Sie daher zunächst immer die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG sowie die unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag gemäß § 1 Abs. 3 EStG.

Erst dann prüfen Sie § 1 Abs. 4 EStG (vgl. die Einleitung von § 1 Abs. 4 EStG: „Natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind **vorbehaltlich der Absätze 2 und 3** und des § 1a beschränkt einkommensteuerpflichtig [...]“) sowie ggf. § 2 AStG (erweiterte beschränkte Steuerpflicht).

§ 2 AStG war bereits mehrfach negativ abzugrenzen (Steuerberaterexamen 2017 und 2019; in beiden Fällen handelte es sich nicht um einen „Deutschen“ i.S.d. § 2 Abs. 1 AStG; die negative Abgrenzung gab 1 Punkt). In der Steuerberaterprüfung 2020 waren die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG erstmalig erfüllt.

§ 1 Abs. 2 EStG dürfte u.E. nicht klausurrelevant sein. Zur Anwendbarkeit von § 1a EStG vgl. Fall 5.

Fall 4: Ehegattenveranlagung (§§ 26, 26a, 26b, 32a EStG – R 26 EStR)

Sachverhalt:

Der gewerbetreibende Anton lebt in Berlin und heiratet am 01.03.2022 Berta. Berta ist angestellte Verkäuferin in einem nahe gelegenen Supermarkt.

Aufgabe:

Welche Veranlagungsmöglichkeiten ergeben sich für Anton und Berta? Zeigen Sie auch die sonstigen steuerlichen Auswirkungen der Eheschließung auf.

Lösung:

Das Einkommensteuerrecht sieht für die Festsetzung der Einkommensteuer grundsätzlich die Einzelveranlagung und die Ehegattenveranlagung vor. In beiden Fällen ist das zu versteuernde Einkommen zu ermitteln, das dann die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer bildet. Für Ehegatten gibt es seit dem Veranlagungszeitraum 2013 grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Ehegattenveranlagung:

- die Zusammenveranlagung gemäß § 26b EStG und
- die Einzelveranlagung gemäß § 26a EStG.

Grundvoraussetzung für die Anwendung der Ehegattenveranlagung ist jedoch, dass beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, nicht dauernd getrennt leben und bei ihnen diese Voraussetzungen entweder zu Beginn des Veranlagungszeitraums schon vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind. Welche Form der Ehegattenveranlagung durchgeführt werden soll, können die Ehegatten grundsätzlich wählen. Dabei ist die Besonderheit zu beachten, dass eine Einzelveranlagung bereits durchgeführt wird, wenn einer der Ehegatten dies beantragt. Werden hingegen keine (wirksamen) Erklärungen zur Veranlagungsform abgegeben, so gilt gemäß § 26 Abs. 3 EStG, dass eine Ehegatten-Zusammenveranlagung durchzuführen ist.

Anton und Berta leben beide in Berlin und sind damit nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Da sie im Laufe des Veranlagungszeitraums 2022 geheiratet haben, ist zwingend eine Ehegattenveranlagung durchzuführen.

Geben die Ehegatten keine Erklärung ab, so ist nach § 26 Abs. 3 EStG i.V.m. § 26b EStG eine Zusammenveranlagung der Ehegatten durchzuführen. Dabei werden die Einkünfte, die die beiden Ehegatten erzielt haben, zunächst getrennt ermittelt, dann zusammengerechnet, beiden Ehegatten gemeinsam zugerechnet und anschließend werden die Ehegatten gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt. Festzuhalten ist somit, dass bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten die Einkünfte nicht einheitlich, sondern getrennt

ermittelt und erst anschließend, nach der Berechnung der Summe der Einkünfte, die Ehegatten als ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Nicht ausgeschöpfte Höchstbeträge des einen Ehegatten können damit, beispielsweise im Rahmen der Höchstbetragsberechnung für Vorsorgeaufwendungen, beim anderen Ehegatten mitberücksichtigt werden.

Damit die Behandlung als ein Steuerpflichtiger nicht zur Halbierung der Freibeträge führt, ist in den jeweiligen Vorschriften entweder der Ansatz des doppelten Freibetrages, oder der Ansatz der Summe der Höchstbeträge die sich bei Einzelveranlagung ergeben würde, vorgeschrieben, z.B. § 10 Abs. 3 Satz 2, § 10 Abs. 4 Satz 3, § 10c Satz 2, § 32 Abs. 6 Satz 2 EStG.

Der wesentliche Vorteil einer Ehegatten-Zusammenveranlagung ergibt sich jedoch aus der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 5 EStG. Denn bei Ehegatten, die nach § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, ist das sogenannte Splittingverfahren anzuwenden. Dabei beträgt die tarifliche Einkommensteuer das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens ergibt. Insbesondere bei unterschiedlichen hohen Einkünften zwischen den Ehegatten können sich aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs erhebliche Vorteile ergeben.

Im Rahmen der Einzelveranlagung von Ehegatten werden jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zugerechnet. Gemäß § 26a Abs. 2 EStG werden Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen dem Ehegatten der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, zugerechnet. Auf übereinstimmenden Antrag hin ist auch eine hälftige Aufteilung der Aufwendungen möglich. Gleiches gilt für die nach § 35a EStG zu gewährenden Steuerermäßigungen. Für die Einzelveranlagung ist die Einkommensteuer gemäß § 32a Abs. 1 EStG zwingend nach dem Grundtarif zu ermitteln. Ein Splittingverfahren ist im Rahmen der Einzelveranlagung ohnehin nur in Ausnahmefällen zulässig, § 32a Abs. 6 EStG (z.B. sog. „Gnadensplitting“ bei Verwitweten gemäß § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG und im Falle der Wiederheirat des bisherigen Ehegatten gemäß § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG). Bei einer Einzelveranlagung nach §§ 26, 26a EStG ist das Splittingverfahren in jedem Fall ausgeschlossen, § 32a Abs. 6 Satz 2 EStG.

Der wesentliche Unterschied zur Ehegatten-Zusammenveranlagung besteht jedoch darin, dass die tarifliche Einkommensteuer im Rahmen der Einzelveranlagung grundsätzlich nach dem Grundtarif zu ermitteln ist. Bei der Wahl der Veranlagungsarten spielt damit die tarifliche Auswirkung nach § 32a EStG die entscheidende Rolle. Eine Einzelveranlagung ist also immer nur dann günstiger als eine Ehegatten-Zusammenveranlagung, wenn trotz der Anwendung der Grundtabelle für beide Ehegatten ein besseres Ergebnis, als durch den Splittingtarif zu erreichen ist. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Ehegatte Progressioneinkünfte erzielt.

Fall 5: Ehegattenveranlagung mit Ehegatten im Ausland (§§ 1, 1a, 26, 26a, 26b, 32a EStG – R 26 EStR)

Sachverhalt:

Die selbständige Architektin Berta lebt und arbeitet in Berlin. Berta, deutsche Staatsangehörige, lernt im April 2022 den spanischen Kollegen Anton in Madrid kennen und lieben. Beide heiraten am 30.12.2022. Dennoch bleibt Anton in Madrid und Berta wohnt weiterhin in Berlin.

Aufgabe:

Welche Veranlagungsmöglichkeiten ergeben sich für Anton und Berta?

Lösung:

Ehegatten können nur dann zwischen der Zusammenveranlagung und der Einzelveranlagung wählen, wenn beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben; § 26 Abs. 1 EStG. Im vorliegenden Fall ist zunächst zu prüfen, ob Berta und der in Madrid lebende Anton unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Für Berta, die in Berlin wohnt und eine natürliche Person ist, sind die Bedin-

Fall 19: Betriebsaufspaltung (§§ 3 Nr. 40, 12, 15, 18, 19, 20, 36 EStG)**Sachverhalt:**

Der in Berlin ansässige Steuerberater Anton gründete im Dezember 2021 die Anton-GmbH mit Sitz in Berlin. Er ist alleiniger Gesellschafter. Er verpachtete dieser Anton-GmbH ab 01.01.2022 den Mandantenstamm seines als Einzelunternehmen geführten Steuerbüros für angemessene 3.000 € monatlich. Die Anton-GmbH überwies diese Pacht regelmäßig vorschüssig zum 10. eines jeden Monats auf das Privatkonto des Anton. Dieser erklärte diese Einnahmen als sonstige Einnahmen nach § 22 Nr. 3 EStG. Nach den vertraglichen Beziehungen zur GmbH ist Anton vom Wettbewerbsverbot befreit und auch weiterhin berechtigt, einzelne Mandanten aus dem verpachteten Mandantenstamm herauszunehmen und als selbständiger Steuerberater zu betreuen.

Anton erzielte im Kalenderjahr 2022 aus seiner Tätigkeit als selbständiger Steuerberater unstrittige Einkünfte in Höhe von 80.000 €. Sein nicht zu beanstandender Arbeitsvertrag als alleiniger Geschäftsführer mit der Anton-GmbH führte im Kalenderjahr 2022 zu weiteren Einnahmen (Bruttolohn) von 42.000 €. Die ordnungsgemäß durchgeführte (Vorab-)Gewinnausschüttung der Anton-GmbH führte zu weiteren Einnahmen auf dem Privatkonto von Anton in Höhe von 3.681,25 €. Die ordnungsgemäße Steuerbescheinigung über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag liegt vor.

Aufgabe: Bitte ermitteln Sie die Einkünfte aus dem vorgenannten Sachverhalt.

Lösung:**Verpachtung des Mandantenstamms – Betriebsaufspaltung**

Bei der Verpachtung des Mandantenstamms an die Anton-GmbH handelt es sich um gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da die Voraussetzungen des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung nach H 15.7 Abs. 4 EStH vorliegen.

Der BFH bestätigte mit Beschluss vom 08.04.2011, VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135 das Urteil des FG München vom 10.06.2010, 8 K 460/10, EFG 2011, 47, wonach der Mandantenstamm eines Steuerberaters als eigenständiges Wirtschaftsgut Gegenstand eines Pachtvertrages sein kann und dass es sich dabei regelmäßig um den wesentlichsten und werthaltigsten Teil des Betriebsvermögens handelt. Aufgrund der Überlassung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage ist eine **sachliche Verflechtung** gegeben.

Im vorliegenden Sachverhalt ist der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer Anton in der Lage, sowohl in der GmbH wie auch in seinem Einzelunternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Eine **personelle Verflechtung** ist somit zweifelsfrei zu bejahen.

Die verpachtende Tätigkeit des freiberuflichen **Besitzunternehmens** an die gewerbliche **Betriebsgesellschaft** führt damit zu einer Betriebsaufspaltung und daraus folgend zu gewerblichen Einkünften.

Das Besitzunternehmen umfasst zum einen den Mandantenstamm und zum anderen auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft.

Die zugeflossenen 36.000 € Pachteinnahmen sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren, weil aus dem Sachverhalt keine Betriebsausgaben für diesen Bereich ersichtlich sind. Die Erklärung der Einkünfte als solche nach § 22 Nr. 3 EStG ist unzutreffend.

Da die Anteile an der Betriebsgesellschaft dem gewerblichen Besitzunternehmen zuzuordnen sind, führt die Gewinnausschüttung aufgrund des Subsidiaritätsprinzips nach § 20 Abs. 8 EStG ebenfalls zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die Betriebsaufspaltung „färbt“ allerdings nach den vorgenannten Urteilen nicht auf die freiberufliche Tätigkeit des Steuerberaters ab, da § 18 EStG keine dem § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entsprechende Vorschrift enthält.

Dividendenausschüttung der GmbH

Nach dem Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG gehen die gewerblichen Einkünfte denen des § 20 EStG vor. Es liegen somit Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 EStG vor. Gemäß § 12 Nr. 3 EStG handelt es sich bei den Steuern vom Einkommen um nicht abzugsfähige Ausgaben. Die Gewinnausschüttung von 3.681,25 € ist daher um die Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.250 € und den Solidaritätszuschlag von 68,75 € auf 5.000 € zu erhöhen.

Damit ist im vorliegenden Sachverhalt die Dividende nach § 2 Abs. 5b EStG in die Ermittlung der Einkünfte einzubeziehen, weil keine Kapitalerträge i.S.d. § 32d Abs. 1 EStG vorliegen. Gleichzeitig ist auch der Ausschluss des Werbungskostenabzugs nach § 20 Abs. 9 EStG und die Versagung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG gemäß § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG nicht anzuwenden.

Die Gewinnausschüttung in Höhe von 5.000 € ist danach zu 40 % steuerfrei, sodass die verbleibenden 3.000 € steuerpflichtig sind. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag sind nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Einkommensteuer anzurechnen.

Somit ergeben sich im vorliegenden Sachverhalt gewerbliche Einkünfte in Höhe von 39.000 € (36.000 € aus den Pachteinnahmen und 3.000 € aus dem steuerpflichtigen Teil der Gewinnausschüttung).

Einkünfte als Steuerberater

Die Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater in dem Einzelunternehmen sind nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit 80.000 € zu berücksichtigen.

Einkünfte als angestellter Geschäftsführer

Für die Tätigkeit als angestellter Geschäftsführer sind Einnahmen in Höhe von 42.000 € nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Nach den Angaben im Sachverhalt liegt ein Arbeitsvertrag und damit auch ein Arbeitsverhältnis vor. Da dem Sachverhalt keine Werbungskosten nach § 9 EStG zu entnehmen sind, ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG in Höhe von 1.200 € zu berücksichtigen, sodass die Einkünfte nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 40.800 € betragen.

Fall 20: Betriebsverpachtung (§ 16 Abs. 3, 3b, 4 und § 34 EStG, BMF-Schreiben vom 22.11.2016 „Anwendungsschreiben zu § 16 Abs. 3b EStG“, Beck StE 1 § 16/4)

Sachverhalt:

Berta betreibt auf einem eigenen Grundstück in attraktiver Lage in der Berliner Innenstadt eine Gaststätte mit angeschlossenem Club. Ihr liegt ein Kaufangebot vor, wonach sie das Grundstück mit Gaststätte und Club mit einem Gewinn von insgesamt 600.000 € veräußern könnte. Der Gewinn von 600.000 € resultiert aus den stillen Reserven des Grund und Bodens, des Gebäudes und für 100.000 € auf den selbst geschaffenen Firmenwert. Berta will jedoch ihr Unternehmen nicht veräußern, sich aber gleichzeitig aus dem aktiven Geschäft zurückziehen. Sie verpachtet daher ab dem 01.07.2022 die Gaststätte an Anton für monatlich 5.000 €.

Aufgabe: Welche steuerrechtlichen Möglichkeiten ergeben sich für Berta aufgrund der Verpachtung des Gewerbebetriebs?

Lösung:

Gemäß § 16 Abs. 3b EStG gilt ein Gewerbebetrieb im Falle der Betriebsverpachtung im Ganzen grundsätzlich als nicht aufgegeben. Eine Betriebsverpachtung im Ganzen ermöglicht dem Verpächter oder seinem Rechtsnachfolger daher objektiv die Möglichkeit, den Betrieb selbst später fortzuführen. Im Falle der Betriebsverpachtung ist damit grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung solange von einer Fortführung des Gewerbebetriebs auszugehen, wie eine Betriebsaufgabe nicht erklärt wurde und die Möglichkeit besteht, den Betrieb fortzuführen.

Wird keine Betriebsaufgabe erklärt und gilt der Gewerbebetrieb somit als **fortgeführt**, handelt es sich bei den Pachteinnahmen um Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und die im Betrieb entstandenen stillen Reserven müssen nicht aufgedeckt werden. Es verbleibt dann bei einer jährlichen Besteuerung der erzielten Pachteinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Damit verbundene Ausgaben sind als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die so erzielten Einkünfte unterliegen nach R 2.2 GewStR regelmäßig nicht der Gewerbesteuer (keine werbende Tätigkeit).

Wird der Betrieb hingegen **aufgegeben**, sind zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die stillen Reserven gemäß § 16 Abs. 3 EStG zu versteuern, da eine Entnahme in das Privatvermögen stattfindet. Hierbei ist nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG grundsätzlich der gemeine Wert der entsprechenden Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen. Auch für die Betriebsaufgabe sind die möglichen Vergünstigungen – der Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die ermäßigte Besteuerung gemäß § 34 Abs. 3 EStG – zu prüfen. Wird sodann das Privatvermögen weiter verpachtet, liegen Einkünfte i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor.

Berta kann sich daher **entscheiden**, ob sie die Betriebsaufgabe erklärt und damit die stillen Reserven der Besteuerung zuführt oder auch weiterhin laufende gewerbliche Einkünfte erzielt.

Soll im Rahmen der Betriebsverpachtung die Betriebsaufgabe gewählt werden, so muss Berta dies gemäß § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 EStG dem Finanzamt ausdrücklich **erklären**. Gemäß § 16 Abs. 3b Satz 2 EStG besteht die Möglichkeit, die Aufgabenerklärung spätestens drei Monate rückwirkend abzugeben.

Der § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 2 EStG unterstellt außerdem **zwingend** eine Betriebsaufgabe im Falle einer Betriebsverpachtung, wenn dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen der Betriebsaufgabe vorliegen. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn die bisherige Tätigkeit nach der Verpachtung nicht mehr ausgeübt werden kann, weil beispielsweise eine Konzessionsrückgabe erfolgt oder der künftige Betrieb in der bisherigen Gaststätte einen Blumeneinzelhandel betreiben würde.

Für den Fall einer Betriebsaufgabe ist zu beachten, dass bei der Ermittlung des Aufgabegewinns weder der originäre noch ein derivativer **Geschäfts- oder Firmenwert** anzusetzen ist, da dieser nicht privatisierbar ist. Dieser Wert ist erst dann zur Versteuerung heranzuziehen, wenn bei einer späteren Veräußerung des Unternehmens ein Entgelt für ihn geleistet wird. Siehe hierzu BFH, Urteil vom 30.01.2002, X R 56/99, BStBl II 2002, 387 und H 16 Abs. 5 „Geschäfts- oder Firmenwert“ EStH.

Würde Berta also die Betriebsaufgabe erklären und die stillen Reserven versteuern, würde dies nicht für den Firmenwert gelten. Das hätte auch zur Folge, dass die monatlichen Pachteinnahmen, soweit sie anteilig auf den Firmenwert entfallen ($\frac{1}{6}$), weiterhin gewerbliche Einkünfte darstellen und nur die übrigen Pachteinnahmen ($\frac{5}{6}$) den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen wären.

Hinweis! Beachten Sie bei Betriebsverpachtungen auch das **BMF-Schreiben** vom 22.11.2016 „Anwendungsschreiben zu § 16 Abs. 3b EStG“, Beck StE 1 § 16/4.

Fall 21: Betriebsveräußerung mit Teileinkünfteverfahren (§§ 3, 16, 34 EStG)

Sachverhalt:

Der 58-jährige Anton, wohnhaft in Berlin, verkauft seinen Gewerbebetrieb zum 31.12.2022 für 1 Mio. €. Anton fallen unstreitig Veräußerungskosten in Höhe von 20.000 € an.

Seine Schlussbilanz zum 31.12.2022 weist folgende Werte aus:

9. Kapitaleinkünfte

Fall 47: Dividenden als Kapitalerträge (§§ 11, 20, 32d, 43, 44 EStG)

Sachverhalt:

Am 15.12.2022 beschloss die Gesellschafterversammlung der liquiden X-GmbH eine Gewinnausschüttung für das Jahr 2021. Auf Anton, der zu 75 % an der X-GmbH beteiligt ist und die Anteile in seinem Privatvermögen hält, entfällt ein Betrag von 20.000 €. Die X-GmbH hat vorschriftsmäßig nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Kapitalertragsteuer in Höhe von 5.000 € einbehalten. Da weder die Satzung noch der Ausschüttungsbeschluss einen Fälligkeitstag vorsah, wurde der Gewinnanteil erst Mitte Januar 2023 an Anton überwiesen.

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen und Möglichkeiten ergeben sich aus dem vorgenannten Sachverhalt im Veranlagungszeitraum 2022?

Auf den Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.

Lösung:

Anton erzielt mit der erhaltenen Gewinnausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Gewinnausschüttung ist vorliegend keiner anderen vorrangigen Einkunftsart zuzurechnen, sodass das Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG nicht zur Anwendung kommt. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Überschusseinkunftsart). Damit ist das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG maßgebend. Zu beachten ist jedoch § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG, wonach ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten grundsätzlich ausgeschlossen ist.

Einnahmen sind beim Gesellschafter nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG bei **Zufluss** zu erfassen. § 44 Abs. 2 EStG regelt lediglich den Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer, was sich aus der Überschrift des Paragraphen „Entrichtung der Kapitalertragsteuer“ und auch aus der systematischen Stellung der Vorschrift im Gesetz ergibt. Folglich ist die Gewinnausschüttung grundsätzlich in 2023 zu erfassen.

Nach H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH ist die Dividende jedoch vorliegend bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung – also hier im Veranlagungszeitraum 2022 – zu berücksichtigen, da ein beherrschender Gesellschafter die Ausschüttung erhält und entsprechende Liquidität der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Beschlussfassung besteht. Anton hält 75 % der Anteile der X-GmbH und ist somit zweifelsfrei beherrschender Gesellschafter. Die Ursache für den Zuflusszeitpunkt bei Beschlussfassung ist die Stellung des Gesellschafters und der daraus resultierende Einfluss auf den Auszahlungszeitpunkt.

Hinweis! Unter die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind insbesondere Gewinnanteile von Kapitalgesellschaften wie AG oder GmbH zu subsumieren.

Im Rahmen des **KöMoG** hat der Gesetzgeber für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften ab 2022 die Möglichkeit zur **Option zur Körperschaftbesteuerung** geschaffen. Entsprechende Gesellschaften können nach § 1a KStG auf unwiderruflichen Antrag für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden.

Dies führt dazu, dass auch Gewinnausschüttungen aus Anteilen an einer optierenden Gesellschaft zu Bezügen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen. Zivilrechtlich ist der Gesellschafter zwar weiterhin an einer Personengesellschaft beteiligt, ertragsteuerlich wird dieser Beteiligung hingegen als Anteil an einer Kapitalgesellschaft fingiert. Siehe hierzu auch die gesetzliche Anpassung des **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG** durch das KöMoG, der nunmehr auch die optierende Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG aufführt. Vgl. auch § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG.

Nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen Dividenden grundsätzlich dem besonderen Einkommensteuersatz von 25 %. Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kann Anton jedoch beantragen, dass die Besteuerung der Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der tariflichen Besteuerung unterworfen wird. Die Voraussetzung des **§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG** (Mindestbeteiligung von 25 % an der Kapitalgesellschaft) ist erfüllt.

Ein derartiger Antrag ist allerdings nur innerhalb der Ausschlussfrist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG – spätestens mit der Einkommensteuererklärung für 2022 – zu stellen. Zu beachten ist, dass dieser Antrag sodann für weitere vier Jahre unwiderruflich gilt.

Die Folgen eines derartigen Antrags wären die tarifliche Besteuerung der Gewinnausschüttung unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens und dem Abzug von tatsächlichen Werbungskosten statt des Sparer-Pauschbetrags. Zudem würde die beschränkte Verlustverrechnung des § 20 Abs. 6 EStG nicht zum Tragen kommen. Dies deshalb, weil § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG die Nichtanwendung des § 3 Nr. 40 Satz 2 und § 20 Abs. 6, 9 EStG anordnet.

Sofern Anton nicht zum individuellen Steuersatz gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG optiert, gilt § 43 Abs. 5 EStG. Mit dem Einbehalt und der Abführung der 25 %igen Kapitalertragsteuer ist die Einkommensteuer auf die Gewinnausschüttung abgegolten. Sollte der Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 € noch nicht für andere Kapitalerträge verbraucht worden sein, kann Anton einen Antrag nach § 32d Abs. 4 stellen und den bisher nicht ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrag bei der Dividende berücksichtigen. Die insoweit zu hoch einbehaltene Kapitalertragsteuer wird Anton sodann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung angerechnet.

Hinweis! Der **Sparer-Pauschbetrag** i.S.d. § 20 Abs. 9 EStG wurde durch das JStG 2022 ab dem Jahr 2023 von 801 € auf 1.000 € angehoben.

Der gemeinsame Sparer-Pauschbetrag bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, wird entsprechend von 1.602 € auf 2.000 € erhöht.

Fall 48: Kapitalerträge und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten

(§§ 3, 4, 11, 12, 15, 20, 32d, 36 EStG, BMF-Schreiben vom 19.05.2022 „Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer; Neuveröffentlichung des BMF-Schreibens“, Beck StE 1 § 43/1)

Sachverhalt:

Der konfessionslose und alleinstehende Anton ist gewerblich in Berlin tätig. Seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelte er für 2022 zutreffend und zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG.

Anton ist zu 20 % an der X-GmbH mit Sitz in Berlin beteiligt. Diese Beteiligung wurde unstreitig dem Betriebsvermögen zugeordnet. Die X-GmbH schüttet in 2022 Gewinne an die Anteilseigner aus. Anton erhielt einen Betrag von insgesamt 1.875 € auf sein Konto überwiesen. Anton hatte den Erwerb der Anteile an der X-GmbH finanziert. In 2022 musste er daher 1.000 € Zinsen an die finanzierende Bank zahlen.

Der steuerrechtliche Gewinn des Anton aus seiner gewerblichen Tätigkeit beträgt im Jahr 2022 – ohne die Gewinnausschüttung und die Finanzierungskosten für den X-GmbH-Anteil – 3.000 €, da Anton in 2022 hohe Betriebsausgaben hatte.

Anton ist zudem zu 20 % an der Y-GmbH mit Sitz in Berlin beteiligt. Diese Beteiligung hält Anton in seinem Privatvermögen. Die Y-GmbH schüttet in 2022 Gewinne an die Anteilseigner aus. Anton erhielt einen Betrag von insgesamt 1.875 € auf sein Konto überwiesen. Anton hatte den Erwerb der Anteile an der Y-GmbH finanziert. In 2022 musste er daher 1.000 € Zinsen an die finanzierende Bank zahlen.

Weitere Einkünfte erzielt Anton in 2022 nicht.

Aufgabe: Bitte ermitteln Sie für Anton die Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2022. Sofern Anträge zu einem günstigeren Ergebnis führen, gelten diese als gestellt.

Auf den Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.

Lösung:

Anton erzielt laut Sachverhalt Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 3.000 €. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sind die Einkünfte der Gewinn. Der Gewinn wird vorliegend durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, sodass das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG Anwendung findet.

Die Gewinnausschüttung der **X-GmbH** stellt eine **Betriebseinnahme** dar, weil nach § 20 Abs. 8 EStG die gewerblichen Einkünfte den Einkünften aus Kapitalvermögen vorgehen.

Der Bruttobetrag der Gewinnausschüttung ist als Betriebseinnahme anzusetzen, da die einbehaltene Kapitalertragsteuer nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähig ist. 1.875 € wurden nach Abzug der Kapitalertragsteuer von 25 % an Anton überwiesen, sodass der Bruttobetrag 2.500 € beträgt.

Die Finanzierungskosten von 1.000 € stellen Betriebsausgaben dar.

Da sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben in 2022 gezahlt wurden, sind diese gemäß § 11 Abs. 1, 2 EStG im Veranlagungszeitraum 2022 zu berücksichtigen.

Auf diese den gewerblichen Einkünften zuzurechnende Gewinnausschüttung und Finanzierungskosten ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 EStG und § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG das Teileinkünfteverfahren anzuwenden.

Von der Bruttogewinnausschüttung in Höhe von 2.500 € sind daher nur 1.500 € (60 % von 2.500 €) als Betriebseinnahmen und 600 € (60 % der Finanzierungskosten von 1.000 €) als Betriebsausgaben zu erfassen.

Die gewerblichen Einkünfte sind damit für den Veranlagungszeitraum 2022 auf 3.900 € zu erhöhen.

Für die im **Privatvermögen** gehaltenen Anteile an der **Y-GmbH** liegen hinsichtlich der Gewinnausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Die Gewinnausschüttung ist vorliegend keiner anderen vorrangigen Einkunftsart zuzurechnen, sodass das Subsidiariätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG nicht zur Anwendung kommt. Auch hier ist gemäß § 12 Nr. 3 EStG der Bruttobetrag von 2.500 € anzusetzen und es gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG.

Die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG (nicht zu mindestens 25 % beteiligt oder zu 1 % beteiligt und für die Y-GmbH tätig) sind vorliegend nicht erfüllt, sodass die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 i.V.m. § 43 Abs. 5 EStG zur Anwendung kommt. Das Teileinkünfteverfahren ist nicht anzuwenden, weil kein Vorrang anderer Einkunftsarten nach § 20 Abs. 8 EStG für diese anteilige Gewinnausschüttung vorliegt. Vgl. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG.

Gemäß § 32d Abs. 6 EStG wird Anton jedoch die **Günstigerprüfung** für diese privaten Kapitalerträge beantragen. Die nach § 20 EStG ermittelten Einkünfte werden sodann den anderen Einkünften nach § 2 EStG hinzugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen. Im § 32d Abs. 6 EStG ist für diesen Fall aber keine Aufhebung des § 20 Abs. 9 EStG vorgesehen, sodass trotz der Anwendung der tariflichen Besteuerung die tatsächlichen Werbungskosten – hier 1.000 € – nicht berücksichtigt werden dürfen, BMF-Schreiben vom 19.05.2022 „Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungssteuer; Neuveröffentlichung des BMF-Schreibens“, Beck StE 1 § 43/1, Rn. 150. Vielmehr kann nur der Sparer-Pauschbetrag im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen demnach 1.699 € (2.500 € Einnahmen abzüglich Sparer-Pauschbetrag von 801 €).

Da bereits die Summe der Einkünfte (3.900 € + 1.699 €) von 5.599 € den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht erreicht, wird die einbehaltene Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer von 0 € angerechnet und in voller Höhe erstattet.

Fall 98: Betriebsstättengewinne im Ausland ohne DBA (§§ 1, 34c, 34d EStG)**Sachverhalt:**

Berta ist in Berlin wohnhaft. Sie betreibt mit dem Handel von Getreidemöhlen ein gewerbliches Unternehmen. In einem Staat, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, hat sie eine Zweigniederlassung.

Der Handelsbilanzgewinn für 2022 beträgt 300.000 €, von dem durch getrennte Buchführungen ein nach deutschem Steuerrecht ermittelter Gewinn von 60.000 € auf die ausländische Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO entfällt.

Die ausländische Erwerbsteuer (die mit der deutschen Einkommensteuer vergleichbar ist) i.H.v. 12.000 € hat den Gewinn nicht gemindert.

Aufgabe: Bestimmen Sie Art und Umfang der Besteuerung in 2022. Unterstellen Sie dabei unstrittige Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen von insgesamt 20.000 €.

Lösung:

Da Berta aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland auch mit ihren ausländischen Einkünften der Besteuerung unterliegt, ist der nach deutschem Steuerrecht und in getrennten Buchführungen ermittelte Gewinn der ausländischen Betriebsstätte in Deutschland zu besteuern, §§ 1 Abs. 1 Satz 1, 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Die ausländische Erwerbsteuer darf nach § 12 Nr. 3 EStG den nach deutschem Recht ermittelten Betriebsstättengewinn nicht mindern.

Zwischen Deutschland und dem Ausland besteht laut Sachverhaltsangaben kein DBA. Die drohende Doppelbesteuerung ist daher nur nach nationalem Recht vermeidbar; § 34c Abs. 6 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 bis 5 EStG.

Anrechnungsmethode nach § 34c Abs. 1 EStG**Voraussetzungen:**

- Unbeschränkt steuerpflichtig,
- ausländische Einkünfte gemäß § 34d Nr. 2 EStG,
- im Ausland einer der deutschen Einkommensteuer vergleichbaren Steuer unterworfen, Anlage 6 zu R 34c EStR,
- keine Einkünfte gemäß § 32d Abs. 1, Abs. 3-6 EStG.

Berechnung	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 Abs. 1 EStG	300.000 €
Unterstellte Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen	./ 20.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	280.000 €
Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG	108.397 €
Anrechnung soweit der deutschen Einkommensteuer entsprechend	12.000 €
Festzusetzende Einkommensteuer	96.397 €

Abzugsmethode nach § 34c Abs. 2 EStG**Voraussetzungen:**

- Nur auf Antrag,
- entgegen § 12 Nr. 3 EStG wird die ausländische Steuer bei Ermittlung des Gewinns abgezogen – es erfolgt dann keine Anrechnung.

Berechnung	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 Abs. 1 EStG	300.000 €
abzüglich Erwerbsteuer	./. 12.000 €
Unterstellte Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen	./. 20.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	268.000 €
Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG zugleich festzusetzende Einkommensteuer	102.998 €

Pauschalierung nach § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. mit BMF-Schreiben vom 10.04.1984 „Schreiben betr. Pauschalierung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte gemäß § 34c Abs. 5 EStG und § 26 Abs. 6 KStG“, Beck StE 1 § 34c/1

Voraussetzungen:

- Nur auf Antrag,
- unbeschränkt steuerpflichtig,
- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG,
- aktive gewerbliche Betriebsstätteneinkünfte.
- Der Betriebsstättengewinn ist nicht in die Berechnung des zu versteuernden Einkommens einzubeziehen. Der tariflichen Einkommensteuer nach § 32a EStG wird aber die pauschale Steuer von 25 % des Betriebsstättengewinns hinzugerechnet.

Berechnung	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 Abs. 1 EStG (ohne Betriebsstätte)	240.000 €
Unterstellte Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen	./. 20.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	220.000 €
Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG	81.398 €
zuzüglich Pauschalierung des Betriebsstättengewinns ($60.000 \times 25\%$)	15.000 €
Festzusetzende Einkommensteuer	96.398 €

Hinweis! Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG gilt die Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG bzw. der Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 2 EStG nur, wenn die ausländischen Einkünfte aus einem Staat kommen, mit dem kein DBA abgeschlossen worden ist.

Wegen § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG gelten die Vorschriften jedoch auch, wenn durch ein DBA die Anrechnung der ausländischen Steuer vorgesehen ist, insbesondere bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG findet die Norm auch dann Anwendung, wenn das DBA selbst keine Beseitigung der Doppelbesteuerung regelt.

Über § 26 Abs. 1 i.V.m. § 26 Abs. 6 KStG gilt § 34c EStG auch im Körperschaftsteuerrecht.

Fall 99: Betriebsstättengewinne im Ausland mit DBA (§§ 1 Abs. 1, 15 Abs. 1, 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG)

Sachverhalt:

Berta ist in Berlin ansässig, wo sie ein Bauunternehmen betreibt. Sie hat den Ausbau einer Straße in der Türkei (alternativ Spanien) übernommen und diese Bauarbeiten in 9 Monaten erstellt. Der Gewinn aus diesem Bauvorhaben beträgt umgerechnet 150.000 €.

Anton ist ebenfalls in Deutschland ansässig. Er betreibt in Berlin ein Handelsunternehmen mit Lederhosen. In der Türkei (alternativ in Spanien) hat er eine Zweigniederlassung. Der Handelsbilanzgewinn für 2022 beträgt 300.000 €, von dem nach deutschem Steuerrecht ein Gewinn i.H.v. 60.000 € auf die (unstrittige) ausländische Betriebsstätte entfällt. Die ausländische Steuer von 9.000 € hat den Gewinn nicht gemindert.

Aufgabe: Bestimmen Sie Art und Umfang der Besteuerung in Deutschland.

Lösung:**Berta**

Berta ist als natürliche Person in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie ihren Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland (Berlin) hat, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Damit unterliegen grundsätzlich alle Einkünfte, die Berta erzielt, in Deutschland der Besteuerung (Welteinkommensprinzip).

Mit dem Straßenbauunternehmen erzielt Berta Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind der Gewinn, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Da die Arbeiten lt. Sachverhalt in der Türkei bzw. in Spanien ausgeführt werden, ist davon auszugehen, dass auch die Türkei bzw. Spanien ein Interesse an der Besteuerung dieser Gewinne hat. Eine Doppelbesteuerung kann drohen, die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen vermieden werden kann.

Das DBA ist sachlich und persönlich auf Berta anzuwenden, Art. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 3 DBA-Türkei und DBA-Spanien. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Türkei und DBA-Spanien ist Berta in Deutschland ansässig. Nach Art. 7 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 2 DBA-Türkei und DBA-Spanien wird dem Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht zugewiesen.

Wenn eine Bauausführung länger als 6 Monate dauert, begründet sie nach innerstaatlichem Recht eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 2 Nr. 8 AO. Eine in einem DBA vorgenommene, von § 12 AO abweichende Definition des Begriffs „Betriebsstätte“ ist nur im Rahmen des DBA anwendbar, sofern im innerstaatlichen Recht nichts anderes bestimmt ist (AEAO zu § 12 Nr. 3 Satz 3).

Gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA-Türkei ist eine Bauausführung nur dann Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 6 Monate überschreitet. Gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA-Spanien ist eine Bauausführung nur dann Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet.

Die Bauausführung in der Türkei begründet damit eine Betriebsstätte in der Türkei. Das Besteuerungsrecht besitzt die Türkei. Nach Art. 22 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a DBA-Türkei werden diese Einkünfte von der Inlandsbesteuerung ausgenommen (Freistellungsmethode), weil sie nicht unter Buchst. b) fallen. Gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 22 Abs. 2 Satz 1 DBA-Türkei unterliegen die Einkünfte dem Progressionsvorbehalt. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG, wonach die Anwendung des Progressionsvorbehalts für Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten, die nicht in einem Drittstaat liegen, ausgeschlossen ist, findet für die Türkei keine Anwendung. Die Türkei ist ein Drittstaat und die Einkünfte unterliegen damit dem Progressionsvorbehalt.

Für die Bauausführungen in Spanien liegt nach den obigen Ausführungen keine Betriebsstätte vor. Das Besteuerungsrecht verbleibt damit für die Bauausführungen in Spanien in Deutschland. Die Einkünfte sind in die Inlandsbesteuerung voll mit einzubeziehen.

Anton

Anton ist in Deutschland gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 EStG mit seinen gesamten in- und ausländischen Einkünften steuerpflichtig. Bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten – hier mit dem DBA-

Staat Türkei, alternativ Spanien – kann das Welteinkommensprinzip durch die DBA-Türkei oder alternativ Spanien eingeschränkt werden.

Mit dem Handelsunternehmen erzielt Anton Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind der Gewinn, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Das DBA ist auf Anton sachlich und persönlich anwendbar, Art. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 3 DBA-Türkei und Spanien. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Türkei und Spanien ist Anton in Deutschland ansässig. Gemäß Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 2 DBA-Türkei und Spanien wird dem Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht zugewiesen.

Nach Art. 22 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a DBA-Türkei und Spanien werden diese Einkünfte von der Inlandsbesteuerung ausgenommen (Freistellungsmethode), weil sie nicht unter Buchst. b) fallen.

Wegen § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 22 Abs. 2 Satz 1 DBA-Türkei und Spanien unterliegen die Einkünfte dem Progressionsvorbehalt. Hier folgt nun eine Unterscheidung zwischen den beiden Staaten Türkei und Spanien.

Wegen § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG, wonach die Anwendung des Progressionsvorbehalts für Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten, die nicht in einem Drittstaat liegen, ausgeschlossen ist, greift grds. nur für Spanien. Die Türkei ist ein Drittstaat, sodass es bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts bleibt.

Der in § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG geregelte Ausschluss des Progressionsvorbehalts bei den Einkünften aus Spanien findet jedoch ebenfalls keine Anwendung. Anton übt mit dem Handel von Lederhosen eine sog. aktive/produktive Tätigkeit aus und erfüllt damit eben von der Art der Tätigkeit her die Voraussetzungen von § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG, § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG. Damit liegt kein Ausschluss des Progressionsvorbehalts gemäß § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG vor.

Fall 100: Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland (§§ 4 Abs. 1 Satz 3–5, 4g EStG)

Sachverhalt:

Berta betreibt eine Textilfabrik. Der Hauptsitz (Stammhaus) der Textilfabrik befindet sich in Berlin. In Spanien befindet sich eine Betriebsstätte. Der Gewinn lt. StB beträgt insgesamt 500.000 €. Darin enthalten ist der nach deutschem Steuerrecht ermittelte Betriebsstättengewinn von 200.000 €.

Für das inländische Stammhaus hat sie im Januar 2019 eine Fertigungsmaschine angeschafft und linear über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben. Die Anschaffungskosten betrugen 100.000 €. Ende Juni 2022 überführt Berta die Maschine in ihre in Spanien gelegene Betriebsstätte. Der Teilwert der Maschine beträgt zu diesem Zeitpunkt 75.000 €, der gemeine Wert 78.000 €. Die AfA von 10.000 € ist im Wirtschaftsjahr 2022 zur Hälfte bei der Ermittlung des inländischen Gewinns und zur Hälfte bei Ermittlung des ausländischen Gewinns abgezogen worden. Weitere Folgerungen hat Berta aus diesem Sachverhalt nicht gezogen.

Berta ist aufgrund des bestehenden DBA-Spanien in der Bundesrepublik Deutschland ansässig. Gemäß Art. 7 Abs. 2, 22 Abs. 2 Buchst. a DBA-Spanien werden die ausländischen Betriebsstättengewinne unter Progressionsvorbehalt bei der Inlandsbesteuerung ausgenommen (Freistellungsmethode).

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen sind aus der Überführung des Wirtschaftsguts in die spanische Betriebsstätte im Jahre 2022 zu ziehen, wenn Sie davon ausgehen, dass Berta in diesem Veranlagungszeitraum ein möglichst geringes zu versteuerndes Einkommen wünscht?

Lösung:

Berta ist in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, da sie ihren Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland hat und eine natürliche Person ist. Mit dem Gewerbebetrieb erzielt sie Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Band 1

Georg Murrer

Klausurtraining Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung und auf
alle Arten von steuerlichen Prüfungen wie Diplom-
Finanzwirte, steuerrechtliche Studiengänge und
Steuerfachwirte

6 Übungsklausuren mit Lösungen

HDS
 **erlag**

1. Klausur Vollstreckung

Sachverhalt

Bearbeitungszeit: 2 Stunden

Hinweis: Verwenden Sie den Kalender 2024

USt-VA Februar 2024:

Elli Elster (EE) ist seit vielen Jahren glücklich mit Frodo Friedlich (FF) verheiratet. FF betreibt eine Metzgerei in Stuttgart. Er hat die Umsatzsteuervoranmeldung für den Februar 2024 in zutreffender Höhe und auch rechtzeitig beim zuständigen Finanzamt abgegeben. Jedoch hat dieser die daraus resultierende Umsatzsteuervorauszahlung i.H.v. 15.000 € noch nicht beglichen.

Im Juli 2024 besucht daher der zuständige Vollziehungsbeamte Volwo Ohpel (VO) die von EE und FF gemeinsam bewohnte Wohnung in Stuttgart. Im Gepäck hat er einen nicht zu beanstandenden Vollstreckungsauftrag, mit welchem die rückständige Umsatzsteuer für Februar 2024 beigetrieben werden soll.

Obwohl FF nicht zu Hause ist und es sich um Rückstände von ihm handelt, gewährt die anwesende EE dem VO Zutritt zur gemeinsamen Wohnung. VO zeigt EE den gültigen Vollstreckungsauftrag und bittet um Zahlung der Rückstände i.H.v. 15.000 €. Da EE aufgrund des Besuchs ganz außer sich ist – zumal auch gar nicht so viel Geld im Hause ist – kann und will Sie den Rückstand nicht begleichen.

Pfändung:

VO schaut sicher daher in der Wohnung um und beabsichtigt einige Gegenstände zu pfänden.

Darunter befindet sich unter anderem ein wunderschönes Paar Ohrringe, welches in einer Schmuckkassette im Schlafzimmer liegt. EE wird immer ungehaltener und macht unmissverständlich darauf aufmerksam, dass die Ohrringe ihr Eigentum seien.

Im Nachtkästchen des FF liegt zudem noch das Sparbuch des FF.

Daraufhin will VO im Wohnzimmer auch noch einen hochwertigen Golfschläger pfänden. Auch dagegen wehrt sich EE und teilt VO mit, dass dieser Golfschläger unter Eigentumsvorbehalt des Gustav Golf (GG) – Inhabers eines Golfgeschäftes – sei.

Auf dem Schreibtisch im Wohnzimmer steht ferner noch ein Laptop, welcher laut EE von FF zur Erstellung von Angeboten, Rechnungen etc. für seine Metzgerei verwendet und daher dringend benötigt werde. Weitere Laptops oder PCs befinden sich nicht in der Wohnung.

Weiter machte EE den VO im Rahmen des Besuches darauf aufmerksam, dass die Steuer i.H.v. 15.000 € doch bestimmt viel zu hoch sei.

Beschwerde der EE:

EE ist über das Vorgehen von VO so erbost, dass Sie noch am selben Tag ihren steuerlichen Vertreter aufsucht und um Mitteilung bittet, ob denn die Pfändung der genannten Gegenstände nicht gegen geltendes Recht verstoße.

Zudem möchte Sie wissen, ob und wie man sich dagegen wehren könne.

Aufgabe:

Beantworten Sie gutachtlich unter Angabe der einschlägigen gesetzlichen Grundlagen die von EE ihrem steuerlichen Vertreter gestellten Fragen. Gehen Sie dabei auch auf die Frage der Steuerhöhe ein.

Legen sie kurz dar, ob FF grundsätzlich hinsichtlich des rückständigen Betrages Aussetzung der Vollziehung beantragen kann? Wo müsste dieser Antrag gestellt werden?

Bearbeitungshinweise:

- Die Behauptungen von EE bezüglich der Eigentumsverhältnisse der Gegenstände sind tatsächlich zutreffend und auch beweisbar.
- Ein Verstoß gegen § 281 Abs. 2 AO liegt nicht vor.
- Für alle vergangenen Veranlagungszeiträume ist das Umsatzsteuergesetz in der Fassung für das Jahr 2023 anzuwenden.
- Punkte insgesamt: 33

Lösungshinweise**Hinweise!**

Die Zitierung des AEAO wird in der Regel nicht ausgepunktet (da auch nicht erwartet). Die Zitierung hier in den Lösungshinweisen soll Ihnen jedoch eine gründliche Nacharbeit ermöglichen. Es bietet sich auch an, die hier zitierten Fundstellen zu markieren.

Vollstreckung wurde im Steuerberaterexamen 2022 abgefragt und in Aufgabe 2 mit 5 Punkten bewertet.

1) Allgemeine Vollstreckungsvoraussetzungen

Eine Vollstreckung ist nur zulässig, wenn die allgemeinen und besonderen Vollstreckungsvoraussetzungen vorliegen. Vorrangig sind die **allgemeinen** Voraussetzungen zu prüfen (§§ 249, 254 AO) **1,0**

Klausur-Tipp!

Dieser Einleitungssatz bietet sich bei solchen offenen Aufgabenstellungen (gutachtlich oder auch prüfen Sie in einem Gutachten) immer an, zumal dieser meist ausgepunktet ist.

Es liegt ein wirksamer und vollstreckungsfähiger Verwaltungsakt (§§ 118, 124 Abs. 1, 218 Abs. 1, 249 Abs. 1 AO) vor. Bei der Umsatzsteuervoranmeldung Februar handelt es sich um eine Steueranmeldung, da der Steuerpflichtige die Steuer selbst zu berechnen hat (§ 150 Abs. 1 S.3 AO, § 18 Abs. 1 UStG). **1,5**

Anzeichen für eine Nichtigkeit (§ 125 AO) und somit Unwirksamkeit (§ 124 Abs. 3 AO) des Verwaltungsaktes ergeben sich aus dem Sachverhalt nicht. **0,5**

Da es sich um eine **Zahllast** handelt, steht die Voranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung mit Eingang beim Finanzamt gleich (§ 168 Satz 1 AO). Der Verwaltungsakt ist auf eine Geldleistung gerichtet. **1,0**

Laut Sachverhalt wurde keine Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO oder § 69 FGO beantragt. Auch weitere Hinderungsgründe nach § 251 Abs. 1 AO sind nicht ersichtlich. Folglich ist dieser Verwaltungsakt grundsätzlich auch **vollstreckbar**. **1,0**

Weitere Voraussetzung ist, dass der zu vollstreckende Anspruch auch **fällig** (§ 254 Abs. 1 S. 1 AO) ist.

Die Fälligkeit ergibt sich vorliegend aus § 220 Abs. 1 AO i.V.m. § 18 Abs. 1 S. 4 UStG. Demnach war die Umsatzsteuervoranmeldung Februar 2024 mit Ablauf des 10.03.2024 fällig. Da es sich dabei jedoch um einen Sonntag handelt, verschiebt sich die Fälligkeit auf den 11.03.2024 (Mit Ablauf des Tages, § 108 Abs. 3 AO). **2,0**

Klausur-Tipp!

Achten Sie beim Ende einer Frist immer auf § 108 Abs. 3 AO, da dies eine gern eingebaute Falle in Klausuren und Prüfungen ist.

Zwar muss grundsätzlich ein **Leistungsgebot** nach § 254 Abs. 1 S. 1 AO vorliegen. Da es sich jedoch um eine Steueranmeldung handelt, ist ein solches nach § 254 Abs. 1 S. 4 AO nicht nötig. Folglich ist auch die in § 254 Abs. 1 S. 1 AO geforderte Vollstreckungsschonfrist von einer Woche unbeachtlich. **1,0**

Für § 257 AO, nach dem die Vollstreckung einzustellen oder zu beschränken ist, bietet der Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkte.

Eine **Mahnung** i.S.d. § 259 AO ist keine zwingende Vollstreckungsvoraussetzung, Abschn. 19 Abs. 3 VollstrA. Es handelt sich insoweit um eine reine Soll-Vorschrift.

Im Ergebnis lagen daher im Juli 2024 die **allgemeinen** Vollstreckungsvoraussetzungen kumulativ vor. **1,5**

2) Vollstreckungsschuldner

Da sich das Vollstreckungsverfahren i.S.d. § 249 AO gegen FF richtet, ist dieser gemäß §§ 253, 43 AO der Vollstreckungsschuldner. **1,0**

3) Besondere Vollstreckungsvoraussetzungen und Rechtmäßigkeit der Pfändungsmaßnahmen

Zu prüfen sind weiterhin die **besonderen** Vollstreckungsvoraussetzungen und die Rechtmäßigkeit der Pfändungsmaßnahmen des VO für die einzelnen Gegenstände.

Klausur-Tipp!

Hier empfiehlt sich dringend eine **separate** Prüfung der einzelnen Gegenstände, damit das Vorliegen der einzelnen Voraussetzungen nicht vermischt wird.

Zunächst ist laut Sachverhalt davon auszugehen, dass EE mit der Betretung und Durchsuchung der Wohnung einverstanden ist (§ 287 Abs. 4 S. 1 AO) **1,0**

Punktebogen „Elli Elster und Frodo Friedlich“	Punkte Soll	Punkte Ist
Allgemeine Vollstreckungsvoraussetzungen		
Allgemeine und besondere Voraussetzungen §§ 249, 254 AO	1,0	
Vollstreckungsfähiger VA ist Steueranmeldung, §§ 249 I, 150 I S. 3 AO, 18 I UStG, Steuer selbst zu berechnen	1,5	
Nicht nichtig und unwirksam, §§ 125, 124 III AO	0,5	
Zahllast, mit Eingang unter VdN § 168 S. 1 AO	1,0	
Keine AdV nach § 361 AO/69 FGO oder sonstige Hinderungsgründe	1,0	
Fällig §§ 254 Abs. 1 S.1 AO, 220 I, 18 I S. 4 UStG m.A. 10.03.2024	1,0	
Aber Sonntag, daher m.A.d 11.03.2024, § 108 Abs. 3 AO	1,0	
Leistungsgebot nicht nötig, da Steueranmeldung § 254 I S. 4 AO. Keine Schonfrist § 254 Abs. 1 S. 1 AO	1,0	
Kein § 257, keine Mahnung § 259, Abschn. 19 Abs. 3 VollstrA, Allgemeine Vollstreckungsvoraussetzungen liegen vor	1,5	
Vollstreckungsschuldner ist FF, §§ 249, 253 AO	1,0	
Besondere Vollstreckungsvoraussetzungen/ Rechtmäßigkeit Pfändung		
Besondere Voraussetzungen müssen erfüllt sein, EE mit Betretung einverstanden, § 287 Abs. 4 S. 1 AO	1,0	
1. Ohrringe: beweglich, Vollziehungsbeamter durch Pfändung, §§ 285 Abs. 1, 281 Abs. 1 AO	1,0	
Pfändung durch Pfandsiegel § 286 Abs. 2 AO	0,5	
Gewahrsam FF, da Ehegatten §§ §§ 286 Abs. 1, 263 AO, § 739 Abs. 1 ZPO	1,0	
Aber persönlicher Gebrauch EE, evidentes Dritteigentum, Doppelvermutung § 263 AO i.V.m. § 739 Abs. 1 ZPO, § 1362 Abs. 2 BGB, Eigentum	1,5	
Pfändung rechtswidrig aber trotzdem wirksam	0,5	
Drittwiderspruch EE nach § 262 AO, da ihr Eigentum	1,0	
Drittwiderspruchsklage § 771 ZPO bei Amtsgericht § 262 Abs. 3 S. 1 AO	1,0	
Einspruch gegen VA §§ 118, § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO	1,0	

Punktebogen „Elli Elster und Frodo Friedlich“	Punkte Soll	Punkte Ist
2. Golfschläger: beweglich, Vollziehungsbeamter zuständig	0,5	
Nicht Haushalt § 811 Abs. 1 Nr. 1a ZPO und nicht Erwerbstätigkeit § 295 AO, 811 Abs. 1 Nr. 1b ZPO. Nicht unpfändbar	1,0	
Eigentumsvorbehalt verhindert vorerst nicht Pfändung	0,5	
Doppelvermutung des § 263 AO i.V.m. § 739 Abs. 1 ZPO, § 1362 Abs. 1 S. 1 BGB, Schläger im Alleingewahrsam des Vollstreckungsschuldners FF (§ 286 Abs. 1 AO)	1,0	
Pfändung durch Pfandsiegel rechtmäßig § 286 Abs. 2 AO	0,5	
Eigentumsvorbehalt GG; daher Drittwiderspruch-/Klage des GG, § 262 AO/§ 771 ZPO	1,0	
3. Laptop: Beweglich, Pfandsiegel § 286 Abs. 2 AO	0,5	
Wird von FF beruflich genutzt, daher unpfändbar § 295 AO, § 811 Abs. 1 Nr. 1b ZPO. Rechtswidrig	1,5	
4. Sparbuch: Nicht beweglich	0,5	
Kein echtes Wertpapier § 286 AO. Hilfspfändung im Rahmen Sparforderung. Pfändung durch Vollstreckungsinendienst §§ 309 ff. AO, Geldforderung	2,0	
5. Höhe der Steuer: Einwendungen hindern nicht an Vollstreckung, diese haben außerhalb im Rechtsbehelfsverfahren zu erfolgen, § 256 AO	2,0	
6. AdV grds. möglich §§ 251 Abs. 1 S. 1 HS. 2 AO, 361. Ernstliche Zweifel nötig, § 361 Abs. 2 AO	1,0	
AdV vor FG möglich, da Vollstreckung bereits eingeleitet, daher erst recht, § 69 Abs. 4 S. 2 Nr. 2, Abs. 3 FGO.	2,0	
Summe gesamt	33,0	

Notentabelle		
Punkte von	Punkte bis	Note
32,0	33,0	1,0
30,0	31,5	1,5
28,0	29,0	2,0
25,0	27,0	2,5
23,0	24,0	3,0
20,0	22,0	3,5
18,0	19,0	4,0
15,0	17,0	4,5
10,0	14,0	5,0
5,0	9,0	5,5
0,0	4,0	6,0

6. Klausur Finanzgerichtsordnung und Außenprüfung

Sachverhalt

Steffan Raabe (SR) wohnt in Landsberg am Lech, war von 2020 bis 2022 ausschließlich nichtselbstständig tätig und erzielte einen Bruttoarbeitslohn in folgender Höhe:

- 2020: 400.000 €,
- 2021: 450.000 €,
- 2022: 490.000 €.

Mit Prüfungsanordnung (PA) vom 02.10.2023 ordnete das zuständige Finanzamt Landsberg am Lech eine Betriebsprüfung an. Inhalt dieser PA waren die Jahre 2020 bis 2022 betreffend je die Einkommensteuer. Als Prüfer wurde Herr StA Sebastian Paffpuff (SP) benannt. Als Prüfungsort wurde das Finanzamt bestimmt.

Das Finanzamt begründete dies damit, dass nach Aktenlage weder im Großraumbüro noch in der kleinen Wohnung des SR geprüft werden könnte. Zudem stützte sich die PA darauf, dass SR zwar seit Jahrzehnten ungewöhnlich hohe Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit erziele, dieser jedoch keinerlei Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärte. Zudem machte SR hohe Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit geltend (jährlich im hohen fünfstelligen Bereich). Eine zuvor von der Allgemeinen Veranlagungsstelle (Innendienst) des Finanzamtes erfolgte Anfrage nach § 90 und § 93 AO zu diesen Sachverhalten sei weiterhin ohne Erfolg geblieben. Zudem führte das Finanzamt weiter aus, dass eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig sei, da umfangreiche Unterlagen einzusehen seien. Als Prüfungsbeginn wurde der 02.11.2023 festgelegt.

SR ist sehr überrascht darüber, denn er hatte erst kürzlich im Radio gehört, dass eine Außenprüfung bei Personen, die lediglich Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit beziehen, unzulässig sei. Außerdem möchte er seine Unterlagen nicht aus der Hand geben und will sich daher gegen eine Prüfung im Finanzamt wehren. Eine Prüfung in seiner kleinen Wohnung lehnte er jedoch auch ab, da diese aufgrund der Größe und Aufteilung für die Prüfung ungeeignet sei.

Also legt SR mit Schriftsatz vom 06.10.2023 elektronisch Einspruch gegen die PA, den Prüfungsort (Der Prüfer könne ja schließlich die Unterlagen kurz in einem Café anschauen) und die Bestimmung des Betriebsprüfers ein. SP sei als Prüfer offenbar total ungeeignet, schließlich sei dieser erst StA (Anmerkung: Dienstbezeichnung für

Steueramtmann) und nicht gerade für seine Seriosität bekannt (laut einer Freundin habe SP bei der letzten Betriebsprüfung bei ihr nämlich wirklich schlechte Witze gemacht).

Den Einspruch gegen die Bestimmung des Prüfers verwirft das zuständige Finanzamt mit förmlicher und wirksamer Einspruchsentscheidung vom 08.02.2024 mit einfachem Brief als **unzulässig**. Den Einspruch gegen die PA und den Prüfungsort weist das zuständige Finanzamt mit förmlicher und wirksamer Einspruchsentscheidung vom gleichen Tag mit einfachem Brief als **unbegründet** zurück.

Dies verärgert SR so sehr, dass er mit Schriftsatz vom 12.03.2024 (Eingang beim Finanzamt) schriftlich Klage gegen diese Einspruchsentscheidung(en) beim Finanzamt Landsberg am Lech einlegt. Gleichzeitig reicht er eine umfassende Klagebegründung mit ein und trägt als Begehren unter anderem vor, dass die Prüfungsanordnung aufgehoben werden soll und beschwert sich zudem über die Festlegung des Finanzamtes als Prüfungsort sowie SP als Prüfer. Als Gründe führte er unter anderem die oben genannten Bedenken an.

Die Klage wurde eigenhändig von SR unterschrieben.

Aufgabe:

1. Ist die Klage vom 12.03.2024 zulässig und begründet?
2. Gehen Sie davon aus, dass das Finanzgericht die Klage des SR zurückweist. Kann SR in der Folge eine weitere Überprüfung des FG-Urteils erreichen? Nehmen Sie hierbei an, dass das FG keine Aussage zur Möglichkeit der Revision trifft und SR die Sache „bis zuletzt durchfechten“ will. Stellen Sie die Möglichkeiten kurz dar und gehen Sie auch auf etwaig einzuhaltende Fristen ein.

Bearbeitungshinweise:

Die Klage des SR vom 12.03.2024 wird vom Finanzamt Landsberg am Lech unverzüglich an das zuständige Finanzgericht in München weitergeleitet, wo sie allerdings erst am 15.03.2024 eintrifft.

SR hat in seiner Tätigkeitsstätte ein Großraumbüro, in dem ständig weitere Arbeitnehmer anwesend sind. Dort steht kein separates Büro für den Prüfer zur Verfügung. SR wohnt in einer kleinen 2-Zimmer-Wohnung. Seit Corona arbeitet er dort in einer Arbeitsecke im Schlafzimmer.

Lösungshinweise**Frage 1: Zulässigkeit und Begründetheit der Klage****Zulässigkeit**

Zunächst ist festzustellen, dass hier mehrere Klagebegehren gegen denselben Beklagten (Finanzamt) vorliegen, welche gemäß § 43 FGO vom Kläger (SR) in einer Klage verfolgt werden. Dies wird als objektive **Klagehäufung** bezeichnet.

Inhaltlich bleiben die jeweiligen Klagebegehren selbständig, obwohl sie in einem Schriftsatz zusammengefasst werden können.

Vorliegend wendet sich SR zum einen gegen die Prüfungsanordnung an sich, zum anderen gegen die Festlegung des Prüfungsortes (Finanzamt) und des Prüfers. Aufgrund der Selbständigkeit müssen grundsätzlich sämtliche Klagebegehren jeweils sämtliche Sachurteilsvoraussetzungen erfüllen. Eine zusammengefasste Überprüfung ist lediglich möglich, soweit hierbei keine Unterschiede vorliegen. **1,5**

Klausur-Tipp!

Liegen – wie hier – mehrere Klagebegehren vor, sollten Sie vorab immer § 43 FGO ansprechen. Zeigen Sie dem Korrektor, dass Sie das Problem erkannt haben und diese Norm kennen.

Prüfung der Zulässigkeitsvoraussetzungen:

1. Der **Finanzrechtsweg** gegen die Prüfungsanordnung (inklusive Prüfungsort und Prüfer) als Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten ist nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO eröffnet.
2. **Zuständig** ist in erster Instanz das Finanzgericht (§ 35 FGO), in dessen Bezirk das Finanzamt, das die Einspruchsentscheidung erlassen hat, seinen Sitz hat (§ 38 Abs. 1 FGO).
Das Finanzgericht (FG) München ist demnach gem. §§ 35 und 38 Abs. 1 FGO **instanziell** und **örtlich** zuständig. **2,0**
3. Die statthafte **Klageart** ergibt sich aus dem Klagebegehren. Hier strebt SR die Aufhebung eines Verwaltungsaktes (samt Einspruchsentscheidung) in Form der Prüfungsanordnung, des Prüfers und des Prüfungsortes an.

Hierbei ist nun jedoch zu differenzieren:

Prüfungsanordnung und Prüfungsort

Sowohl die **Prüfungsanordnung** selbst als auch die Festlegung des **Prüfungsortes** sind jeweils selbständig mit dem Einspruch anfechtbare Verwaltungsakte i.S.d. § 118 AO (AEAO Nr. 1 zu § 196). Somit war sowohl der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung als auch gegen die Festlegung des Prüfungsortes statthaft gemäß § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 347 Abs. 2 AO. Es lag kein Ausschluss nach § 348 AO vor.

Prüfer:

Anders verhält es sich mit der Bestimmung des **Prüfers**:

Voraussetzung für die Zulässigkeit eines Einspruchs ist unter anderem die Statthaf-
tigkeit. Insoweit muss ein Verwaltungsakt in Abgabenangelegenheiten vorliegen
(§§ 347 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO, § 118 AO). An dieser Voraussetzung scheitert es in
vorliegendem Fall (AEAO Nr. 1 zu § 196 AO).

Klausur-Tipp!

Werden Sie hellhörig, wenn mehrere „Verwaltungsakte“ angesprochen werden, denn Sie können dann schon fast sicher sein, dass die Lösung – wie hier – nicht bei allen „Verwaltungsakten“ identisch ist. Denn warum sollte ein Prüfer dreimal die gleiche Lösung lesen wollen?

Trotzdem kann das jeweilige Ziel des Klagebegehrens **zunächst** jeweils mit einer **Anfechtungsklage** nach § 40 Abs. 1, 1. Alt FGO erreicht werden. Statthafte Klageart ist also die Anfechtungsklage. (Die weitere Überprüfung erfolgt im Rahmen der Begründetheit. Im ersten Schritt ist die Klage zunächst aber zulässig). **3,0**

4. SR ist gemäß § 57 Nr. 1 FGO beteiligten- und gemäß § 58 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch **prozessfähig**. Das beklagte Finanzamt ist ebenfalls gem. § 57 Nr. 2 FGO beteiligten- und gemäß § 58 Abs. 1 Nr. 1 FGO prozessfähig. **1,0**

5. SR **kann** den Rechtsstreit vor dem Finanzgericht nach § 62 Abs. 1 FGO **selbst** führen. **0,5**