

Paket Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung 2019/2020

3. Auflage

Die mündliche Steuerberaterprüfung

Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung

**Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/
Kurzvortrag mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen**

**Grobshäuser/Endlich/Radeisen/Barzen/Hellmer/
Hammes/Böhm**

Die mündliche Steuerberaterprüfung 2019/2020

12. Auflage

Ausgewählte Prüfungsthemen in Fragen und Antworten

Prüfungstaktik/Kurzvortrag

ESt/KSt/GewSt/Bilanzsteuerrecht

UmwSt/Internationales Steuerrecht

AO/FGO/USt/ErbSt/Bewertung

BWL/VWL

Berufsrecht/Bürgerliches Recht/Handelsrecht

Gesellschaftsrecht/Insolvenzrecht/Europarecht

aufgrund eines Urteils des EuGH (Urteil vom 18.01.2018, C-463/16 – Stadion Amsterdam, UR 2018, 200) unklar, ob dieses Aufteilungsgebot mit unionsrechtlichen Vorgaben vereinbar ist. Der EuGH hatte entschieden, dass für Leistungen, die aus einem Haupt- und einem Nebenbestandteil bestehen, nur ein einheitlicher Steuersatz zur Anwendung kommen kann.

Tipp! Bleiben Sie hier aktuell – bis zur Ihrer mündlichen Prüfung kann es hier weitere Rechtserkenntnisse geben. Die Bundesregierung sieht allerdings nach einer Antwort auf eine kleine Anfrage im Bundestag derzeit keinen aktuellen Handlungsbedarf.

Frage: Erlauben Sie mir bitte noch eine kurze Ergänzungsfrage: Welche Rechtsfolge würde sich für den Hotelier ergeben, wenn S am Abend auch noch kostenfrei die hauseigene Sauna besucht hätte?

Antwort: Hier liegt ein Problem der Bestimmung des zutreffenden Steuersatzes vor. Saunabäder unterliegen seit dem 01.07.2015 (BMF, Schreiben vom 28.10.2014, BStBl I 2014, 1439) nicht mehr dem ermäßigten Steuersatz. Die Finanzverwaltung möchte deshalb bei Pauschalpreisen im Hotelgewerbe eine Aufteilung vornehmen (BMF, Schreiben vom 21.10.2015, BStBl I 2015, 835). Die Aufteilung kann im Wege einer sachgerechten Schätzung erfolgen. Als Schätzungsmaßstab wird der kalkulatorische Kostenanteil zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags vorgeschlagen. Allerdings ergeben sich für den Hotelier hier erhebliche Probleme: Zum einen ist sicher immer strittig, wie sich dieser kalkulatorische Kostenanteil ergibt. Außerdem muss überlegt werden, ob alleine die Möglichkeit, in die Sauna gehen zu können schon eine solche Besteuerungsfolge auslöst oder erst das Aufsuchen der Sauna als solches. Dies würde dann auch noch eine separate Erfassung der „Saunagänger“ in dem Hotel notwendig machen.

Tipp! Beachten Sie in diesem Zusammenhang auch das Urteil des BFH (vom 01.03.2016, XI R 11/14, BStBl II 2016, 753). Der BFH hat hier entschieden, dass die Einräumung von Parkmöglichkeiten an Hotelgäste nicht zu der ermäßigt besteuerten Übernachtungsleistung gehört; sie ist mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn für die Einräumung der Parkmöglichkeit kein gesondertes Entgelt berechnet wird. Aufgrund des Urteils des EuGH im Verfahren „Stadion Amsterdam“ ist aber auch diese Sichtweise nicht mehr umstritten.

Problembereich 8: Vorsteuer und Vorsteuerberichtigung

Frage: § 15 Abs. 1 UStG enthält mehrere Anspruchsgrundlagen für den Vorsteuerabzug. Braucht der Unternehmer in jedem Fall eine ordnungsgemäße Rechnung, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können?

Antwort: Nein, die ordnungsgemäße Rechnung ist nur dann Voraussetzung, wenn der Unternehmer eine Leistung erhält, für die der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer schuldet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Insbesondere in den Fällen, in denen sich eine Vorsteuerabzugsberechtigung nach einem innergemeinschaftlichen Erwerb oder bei der Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b UStG ergibt, braucht der Leistungsempfänger überhaupt keine Rechnung zu haben, deshalb kann sich bei einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs ergeben.

Frage: Ist in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG auch immer eine ordnungsgemäße Rechnung notwendig oder ist ein Vorsteuerabzug auch ohne vollständig zutreffende Rechnung denkbar?

Antwort: Nach der nationalen Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG muss eine ordnungsgemäße

Rechnung nach § 14 und § 14a UStG vorliegen. Dies könnte natürlich unter den Voraussetzungen des § 33 UStDV auch eine Kleinbetragsrechnung (seit dem 01.01.2017 bis zu einem Grenzbetrag von 250 €) sein. Grundsätzlich ist aber strittig, ob nach den unionsrechtlichen Vorgaben überhaupt die Notwendigkeit einer ordnungsgemäßen Rechnung besteht. Der EuGH sieht wohl in den Rechnungsvorgaben nur formale Voraussetzungen, die den Vorsteuerabzug dann nicht ausschließen sollen, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen eindeutig vorliegen. Allerdings ergeben sich aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH keine belastbaren Aussagen, unter welchen Voraussetzungen bei einer formal nicht ordnungsgemäßen Rechnung der Unternehmer trotzdem den Vorsteuerabzug vornehmen kann. Darüber hinaus hat der EuGH (EuGH, Urteil vom 21.11.2018, C-664/16 – Vädan, DStR 2019, 595) festgestellt, dass die strikte Anwendung des formellen Erfordernisses für den Vorsteuerabzug, Rechnungen vorzulegen, gegen die Grundsätze der Neutralität des Unionsrechts verstößt. Allerdings ist derzeit noch nicht klar, wie sich dies auf die Praxis auswirken wird.

Es ist auch zu beachten, dass die Frage der ordnungsgemäßen Rechnung einem steten Wandel in der Rechtsprechung unterworfen ist. So war aktuell in einem Verfahren, in dem es um die Rechnungsanschrift ging, strittig, ob in einer ordnungsgemäßen Rechnung als Anschrift jede Adresse ausreichend ist, die eine postalische Erreichbarkeit ermöglicht. Nachdem der EuGH (Urteil vom 15.11.2017, C-374/16 – Rochus Geissel und C-375/16 – Igor Butin, BFH/NV 2018, 374 sowie nachfolgend der BFH, Urteil vom 21.06.2018, V R 25/15, BStBl II 2018, 809 und Urteil vom 13.06.2018, XI R 20/14, BStBl II 2018, 800) die in den Verfahren fraglichen Rechnungsadressen als ordnungsgemäße Rechnungsangaben angesehen hatte, hat die Finanzverwaltung dies mittlerweile auch so umgesetzt.

Tipp! Für die mündliche Steuerberaterprüfung 2019/2020 sollten Sie die weitere Entwicklung bezüglich der Notwendigkeit der Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung unbedingt verfolgen.

Frage: Welche Formen von Rechnungen kennen Sie?

Antwort: Zuerst muss unterschieden werden, wer die Rechnung ausstellt. Normalerweise stellt der leistende Unternehmer das Abrechnungspapier aus. Es kann aber auch sein, dass der Leistungsempfänger die Rechnung ausstellt. In diesem Fall wird von einer „Gutschrift“ gesprochen (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). Diese Unterscheidung ist wichtig, da der Begriff der „Gutschrift“ auf einer ordnungsgemäßen Rechnung mit angegeben sein muss, wenn der Leistungsempfänger das Abrechnungspapier ausstellt, § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG. Bei den Rechnungen kann aber auch noch in die Kleinbetragsrechnung und die „normale“ Rechnung unterschieden werden. Eine Kleinbetragsrechnung liegt nach § 33 UStDV vor, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung nicht mehr als 250 € beträgt (bis 31.12.2016: 150 €). In diesen Fällen brauchen nicht alle normalen Rechnungsangaben in der Rechnung angegeben werden, um zu einer ordnungsgemäßen Rechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu führen.

Tipp! Beachten Sie, dass in der Praxis häufig der Begriff der Gutschrift – fälschlicherweise – in einem anderen Zusammenhang verwendet wird: Als „Gutschrift“ wird danach die Berichtigung einer Rechnung bezeichnet, wenn dem Kunden ein „Betrag gutgeschrieben“ wird (sog. kaufmännische Gutschrift). Dies ist aber keine Gutschrift im umsatzsteuerrechtlichen Sinne; Gutschrift ist immer nur die vom Leistungsempfänger ausgestellte Rechnung.

Frage: Eine Privatperson aus Deutschland hat im Januar ein Fahrzeug fabrikneu für 50.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben. Da ihr das Fahrzeug nicht gefiel, verkauft sie das Fahrzeug noch im April an eine Privatperson nach Belgien für insgesamt 40.000 €. Welche umsatzsteuerrechtlichen Folgen ergeben sich in Deutschland für den Verkäufer?

Antwort: Bei dem verkauften Fahrzeug handelt es sich um ein neues Fahrzeug nach § 1b UStG, da seit der ersten Inbetriebnahme nicht mehr als sechs Monate vergangen sind. Die Privatperson ist nicht Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, wird aber, wenn sie ein neues Fahrzeug i.S.d. § 1b UStG liefert, nach § 2a UStG wie ein Unternehmer behandelt. Damit erbringt sie eine im Inland nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ausgeführte Lieferung, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist. Die Lieferung ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. c und Nr. 3 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs kommt es auch nicht darauf an, dass der Abnehmer ein Unternehmer ist. Die steuerfreie Lieferung schließt nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug nicht aus. Für die Lieferung eines solchen neuen Fahrzeugs sind aber in § 15 Abs. 4a UStG bestimmte Beschränkungen aufgenommen worden. So darf nur die Umsatzsteuer aus dem Kauf des Fahrzeugs – nicht aber aus den bisherigen laufenden Betriebskosten oder aus Verkaufskosten – als Vorsteuer abgezogen werden. Außerdem ist der Vorsteuerabzug auf den Betrag begrenzt, der sich als Umsatzsteuer ergeben würde, wenn der Verkauf des Fahrzeugs nicht steuerfrei wäre. Würde das Fahrzeug nicht steuerfrei verkauft werden, wären auf 40.000 € 19 % Umsatzsteuer, also i.H.v. 7.600 €, entfallen. Diesen Vorsteuerbetrag kann der Verkäufer, aber erst im Monat des Verkaufs – also im April – geltend machen.

Tipp! Soweit zwischen erster Inbetriebnahme und dem Verkauf nicht mehr als sechs Monate vergangen sind, kommt es auf die Kilometerlaufleistung des Fahrzeugs nicht an. Nur wenn mehr als sechs Monate vergangen wären, müsste geprüft werden, ob das Fahrzeug mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hatte.

Frage: Wonach bestimmt sich der Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt?

Antwort: Wenn ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, muss er feststellen, ob er den Gegenstand für zum Vorsteuerabzug berechtigende oder nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwenden will. Dabei kommt es auf die Verwendungsabsicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs an. Entsprechend dieser Verwendungsabsicht ergibt sich dann der Vorsteuerabzug. Will der Unternehmer den Gegenstand zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigende, wie auch für zum Vorsteuerabzug nicht berechtigende Leistungen verwenden, muss er entsprechend dieser Verwendungsabsicht den Vorsteuerbetrag nach § 15 Abs. 4 UStG aufteilen.

Frage: Welchen Vorsteuerabzug kann der Unternehmer vornehmen, der eine Leistung für eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG erwirbt?

Antwort: Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG auf die Sachverhalte begrenzt, in denen der Unternehmer Leistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht (BFH, Urteil vom 13.01.2011, V R 12/08, BStBl II 2012, 61 sowie BFH, Urteil vom 09.12.2010, V R 17/10, BStBl II 2012, 53; vgl. auch Abschn. 15.15 UStAE). Dies gilt auch, wenn er mit dieser Entnahme mittelbar Ziele verfolgt, die ihn nach seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Wenn der Unternehmer Leistungen bezieht, um sie für solche unentgeltlichen Ausgangsleistungen zu verwenden, ergibt sich kein Bezug für das Unternehmen. Wenn aber die Leistungen nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens bezogen wurden, kann auch keine Besteuerung einer Ausgangsleistung erfolgen. Die Finanzverwaltung hatte ausführlich (BMF, Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012, 60 sowie BMF, Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014, 119) dazu Stellung genommen und dies zum 01.01.2013 umgesetzt.

Frage: Kann der Unternehmer aus einem Gegenstand, den er selbst vor Aufnahme seiner unternehmerischen Betätigung mit Umsatzsteuer erworben hatte und den er dann später in sein Unternehmen eingelegt hat, den Vorsteuerabzug anteilig vornehmen?

Antwort: Nach der derzeitigen Rechtslage kann der Unternehmer einen Vorsteuerabzug weder nach § 15 noch nach § 15a UStG vornehmen. Ein Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der Unternehmer zu dem Zeitpunkt, zu dem er den Gegenstand erworben hat, diesen auch seinem bestehenden Unternehmen zuordnen kann. Wenn er im Moment des Erwerbs noch nicht Unternehmer ist, kann er die Leistung aber nicht seinem Unternehmen zuordnen. Allerdings ist hier seit einem Urteil des EuGH (EuGH, Urteil vom 25.07.2018, C-140/17 – Gmina Ryjewo, UR 2018, 687) eine neue Diskussion entstanden. Unter dem Stichwort der „Einlagenentsteuerung“ hatte die Generalanwältin beim EuGH es für mit dem Neutralitätsgrundsatz kaum vereinbar bezeichnet, dass ein Unternehmer zwar bei der Entnahme eines Gegenstands eine Besteuerung vornehmen muss, bei einer Einlage aber nicht anteilig von der früher entrichteten Umsatzsteuer entlastet wird. Momentan kann aber daraus noch keine Konsequenz im Besteuerungsverfahren gezogen werden.

Frage: Was muss der Unternehmer beachten, wenn er Leistungen bezieht, die er sowohl für den Vorsteuerabzug berechtigende als auch für den Vorsteuerabzug nicht berechtigende Ausgangsleistungen verwenden möchte?

Antwort: In diesem Fall muss der Unternehmer eine sog. Vorsteueraufteilung vornehmen, § 15 Abs. 4 UStG. Der Vorsteuerabzug kann nur insoweit vorgenommen werden, wie der Unternehmer die bezogene Leistung für die vorsteuerabzugsberechtigende Verwendung nutzen will. Regelmäßig muss die Vorsteueraufteilung nach einem wirtschaftlich vertretbaren Aufteilungsmaßstab vorgenommen werden. Allerdings kann der Unternehmer den Anteil der abzugsfähigen Vorsteuer auch sachgerecht schätzen. Ein besonderes Problem hatte sich im Zusammenhang mit der Vorsteueraufteilung bei sowohl steuerfrei als auch steuerpflichtig vermieteten Immobilien ergeben. Da regelmäßig eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel für den Unternehmer günstiger ist, wurde 2004 die Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel auf die Fälle begrenzt, in denen kein anderer Aufteilungsmaßstab ermittelbar ist. Damit wollte der Gesetzgeber offensichtlich die Aufteilung nach einem Flächenschlüssel gesetzlich festschreiben, § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG. Der EuGH (Urteil vom 08.11.2012, C-511/10 – BLC Baumarkt GmbH & Co. KG, DB 2012, 2731) hatte dazu festgestellt, dass ein vom Umsatzschlüssel abweichender Aufteilungsmaßstab festgelegt werden kann, wenn dies zu einer exakteren Aufteilung des Vorsteuerabzugs führt. Nach mehreren Anläufen war dann der BFH (insbesondere Urteile vom 07.05.2014, V R 1/10, BFH/NV 2014, 1177 und Urteil vom 03.07.2014, V R 2/10, BFH/NV 2014, 1699) zu dem Ergebnis gekommen, dass zwar die Aufteilung nach einem Flächenschlüssel die vorrangige Aufteilungsmethode ist, in den Fällen, in denen sich die Kosten aber nicht annähernd gleichmäßig auf die Fläche verteilen, in Ausnahmefällen auch eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel zulässig ist. Allerdings hatte der XI. Senat des BFH (am V. Senat vorbei) erneut den EuGH angerufen, sodass der EuGH nochmals (Urteil vom 09.06.2016, C-332/14 – Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, BFH/NV 2016, 1245 und nachfolgend BFH, Urteil vom 10.08.2016, XI R 31/09, BFH/NV 2016, 1654) zu dieser Fragestellung beziehen musste. Allerdings wurde in dieser Entscheidung keine wesentliche Neuerung verkündet. Der EuGH hat bestätigt, dass ein vom Umsatzschlüssel abweichender Aufteilungsschlüssel festgelegt werden kann, wenn dies zu einer präziseren Aufteilung führt; dabei muss der abweichende Aufteilungsschlüssel nicht der „präziseste Aufteilungsschlüssel“ sein. Wie dies national umzusetzen ist, obliegt dem BFH.

Tipp! Der BFH hat sich in seiner o.g. Folgeentscheidung im Wesentlichen den Rechtserkenntnissen des V. Senats des BFH angeschlossen, sodass dieses Thema mittlerweile als abschließend beurteilt angesehen werden kann. Soweit eine Vorsteueraufteilung vorgenommen werden muss, ergibt sich bei Immobilien vorrangig der Flächenschlüssel als Aufteilungsmaßstab, wenn sich aber die Kosten nicht annähernd gleich auf die Fläche verteilen, kann auch eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel in Betracht kommen.

Frage: Kommt eine Vorsteueraufteilung bei allen Aufwendungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Immobilien in Betracht oder muss hier auch noch in verschiedene Kostenarten unterschieden werden?

Antwort: Ja, ob eine Vorsteueraufteilung in Frage kommt oder nicht, hängt auch entscheidend von der Art der Kosten ab. Anschaffungs- oder Herstellungskosten unterliegen immer einer einheitlichen Aufteilungsmethode (sog. „Eintopf-Theorie“). Eine Vorwegzurechnung einzelner Herstellungskosten zu bestimmten Grundstücksteilen kann danach nicht in Betracht kommen. Anders ist es bei laufenden Aufwendungen im Zusammenhang mit Immobilien (Betriebskosten, Verwaltungskosten und Instandsetzungskosten). Bei diesen Kosten ist nach dem Grundsatz zu verfahren, dass eine Zuordnung zu bestimmten Gebäudeteilen einer Vorsteueraufteilung vorgeht. Konkret bedeutet dies, dass eine Reparatur in einer steuerfrei vermieteten Mietwohnung den Vorsteuerabzug vollständig ausschließt und eine Reparatur in einer durch Option steuerpflichtig ausgeführten Gewerbeeinheit den Vorsteuerabzug vollständig ermöglicht – eine Vorsteueraufteilung kommt nur dann infrage, wenn die Aufwendungen nicht einer bestimmten Mieteinheit zuzurechnen sind.

Frage: Wenn der Unternehmer eine Aufteilung des Vorsteuerabzugs nach der Verwendungsabsicht vorgenommen hat und die Umsatzsteuer entsprechend anteilig abgezogen hat, ist dann für ihn alles erledigt oder muss er auf weitere Dinge achten?

Antwort: Leider ist für ihn dann noch nicht alles erledigt, denn es ist noch die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zu beachten. Er muss über den gesamten Berichtigungszeitraum beobachten, ob er den Gegenstand auch tatsächlich wie geplant für vorsteuerabzugsberechtigende Umsätze verwendet. Führt die tatsächliche Verwendung zu einer höheren oder niedrigeren Verwendung der für den Vorsteuerabzug berechtigenden Zwecke, ergibt sich zugunsten oder zulasten des Unternehmers eine Vorsteuerberichtigung.

Tipp! Fragen zur Vorsteuerberichtigung werden sich im Regelfall in einer mündlichen Prüfung auf abstrakte Fragestellungen beschränken. Komplexe „Rechenaufgaben“, wie sie in schriftlichen Prüfungen häufig vorkommen, können in einer mündlichen Prüfung kaum abgefragt werden.

Frage: Wie lange ist denn der Zeitraum, in dem der Unternehmer diese Vorsteuerberichtigung überprüfen muss? Kann sich eine Vorsteuerberichtigung auch schon im Jahr der Anschaffung ergeben oder ist dies auf die Folgejahre beschränkt?

Antwort: Lassen Sie mich mit der ersten Frage beginnen. Der Vorsteuerberichtigungszeitraum ist bei Anlagevermögen auf fünf bzw. zehn Jahre begrenzt. Die zehn Jahre gelten bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, ansonsten gelten die fünf Jahre (§ 15a Abs. 1 UStG). Allerdings ist der Berichtigungszeitraum nach oben hin auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gegenstands beschränkt, da eine kürzere Verwendungsdauer zu berücksichtigen ist (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG). Zu Ihrer zweiten Frage: Der Berichtigungszeitraum beginnt mit der ersten unternehmerischen Verwen-

dung. Damit kann sich eine Vorsteuerberichtigung auch schon im Jahr der Anschaffung ergeben. Hat der Unternehmer z.B. im März ein Fahrzeug erworben, das er zu 50 % für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwenden will, kann er beim Kauf 50 % der Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Stellt er nach Ablauf des Jahres fest, dass er das Fahrzeug tatsächlich aber zu 60 % für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet hat, ergibt sich zeitanteilig ($\frac{10}{60}$) für ihn eine Vorsteuerberichtigung von 10 %.

Frage: Wir haben bisher immer von dem Anlagevermögen gesprochen. Verwendet der Gesetzgeber diesen Begriff an dieser Stelle?

Antwort: Nein, der Gesetzgeber hat den Begriff des Anlagevermögens im Gesetz damit umschrieben, dass er von Gegenständen spricht, die nicht nur einmalig für Ausgangsumsätze verwendet werden. Der Begriff des Anlagevermögens wurde nicht verwendet, um keine Analogien zum Ertragsteuerrecht zu ermöglichen.

Frage: Findet denn immer eine Vorsteuerberichtigung statt, wenn ein Unternehmer einen solchen Gegenstand anders für vorsteuerabzugsberechtigende Umsätze verwendet, als dies beim Leistungsbezug geplant war?

Antwort: Im Grunde ja, es gibt aber über § 15a Abs. 11 UStG Vereinfachungsregelungen in der UStDV. Von diesen Vereinfachungsregelungen sind insbesondere zwei hier hervorzuheben. Eine Vorsteuerberichtigung setzt voraus:

1. dass aus dem Leistungsbezug eine Umsatzsteuer entstanden ist, die mehr als 1.000 € beträgt (§ 44 Abs. 1 UStDV). Kauft der Unternehmer z.B. einen Gegenstand für 5.000 € zuzüglich 950 € Umsatzsteuer ein, bestimmt sich der Vorsteuerabzug nach der zu diesem Zeitpunkt maßgeblichen Verwendungsabsicht. Änderungen in der Verwendung führen dann später nicht zu einer Vorsteuerberichtigung.
2. dass die Verwendungsänderung gewichtig sein muss. Hat sich die Nutzung des Gegenstands um weniger als 10 % geändert, kommt es nicht zu einer Vorsteuerberichtigung – eine Ausnahme besteht lediglich in den Fällen, in denen der Berichtigungsbetrag mehr als 1.000 € betragen würde.

Tipp! Diese Grenzbeträge der UStDV sollten in der mündlichen Prüfung beherrscht werden!

Frage: Gibt es neben der Vorsteuerberichtigung bei Anlagevermögen noch andere Fälle, die unter eine Vorsteuerberichtigung fallen?

Antwort: Ja, eine Vorsteuerberichtigung kann nicht nur bei Anlagevermögen, sondern auch bei Umlaufvermögen (im Gesetz: Gegenstände, die nur einmalig für Ausgangsumsätze verwendet werden), bei Arbeiten an Gegenständen – insbesondere bei Reparaturarbeiten an Gebäuden – sowie bei ausgeführten sonstigen Leistungen vorkommen, wenn die tatsächliche Verwendung anders zu beurteilen ist, als dies zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs geschehen war.

Tipp! Je nach Prüfungsverlauf kann diese Frage kurz oder länger beantwortet werden und ggf. noch mit einem kleinen Beispiel „garniert“ werden. In einer mündlichen Prüfung sollten Sie kurze, kleine Beispiele zu den Berichtigungsmöglichkeiten des § 15a UStG abrufen können – dies kann auch gegebenenfalls in einem Vortrag zu diesem Thema mit verwendet werden.

**Fräenznick/Grobshäuser/Radeisen/Hellmer/
Pientka/Trabold/Hendricks/Dürr/Ramb/Dauber**

Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2019/2020

11. Auflage

**99 ausgewählte Themen mit Gliederung
und ausformuliertem Kurzvortrag**

**Rechtliche Rahmenbedingungen/Gliederung/
Kurzvortrag/Tipps**

ESt/KSt/GewSt/Bilanzsteuerrecht

Umwandlungssteuer

AO/FGO/USt/ErbSt/Bewertung

BWL/VWL

Berufsrecht/Bürgerliches Recht/Handelsrecht

Gesellschaftsrecht/Insolvenzrecht

Darüber hinaus muss beachtet werden, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.02.2009, C-515/07 – **VNLTO**, BFH/NV 2009, 682) einerseits zwischen der unternehmerischen und der nichtunternehmerischen Sphäre unterschieden werden muss, dann aber die nichtunternehmerische Sphäre in die private und die **nichtwirtschaftlichen Sphäre** zu unterteilen ist. Nur in der unternehmerischen Sphäre ist der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt. So kann z.B. ein Verein für ein Fahrzeug, das er für unternehmerische Zwecke und für nichtwirtschaftliche Zwecke verwenden will, nur insoweit den Vorsteuerabzug vornehmen, wie er das Fahrzeug unternehmerisch verwenden möchte. Eine Ausnahme besteht nur in den Fällen, in denen ein Unternehmer Leistungen auch für „private“ Zwecke verwenden möchte, in diesem Fall kann der Gegenstand insgesamt dem Unternehmen zugeordnet werden – allerdings muss dann eine unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung unterworfen werden.

Tipp! Die Frage der Zuordnung von Leistungen wäre alleine ein vortagsfüllendes Thema; als Teilbereich dieses Vortrags können nur die Rahmenbedingungen dargestellt werden. Für ausführlichere Hinweise vgl. BMF, Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012, 60 und BMF, Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014, 119 sowie Abschn. 15.2c Abs. 2 UStAE.

Schluss

Die Prüfung der Unternehmereigenschaft und des Umfangs des Unternehmens stellt an den potenziellen Unternehmer wie auch an Dritte **besondere Anforderungen**. Nur wenn Unternehmereigenschaft vorliegt, können sich steuerbare und steuerpflichtige Ausgangsleistungen ergeben und der Leistende darf Umsatzsteuer in Rechnungen ausweisen. Nur wenn er Unternehmereigenschaft hat, kann er als Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt sein. Dabei kann sich die Unternehmereigenschaft auch auf andere Bereiche erstrecken. So wird ein Unternehmer (auch als Kleinunternehmer) zum Steuerschuldner nach § 13b UStG, wenn eine dort abschließend aufgeführte Leistung für private Zwecke bezogen wird. Dies kann immer nur zutreffend beurteilt werden, wenn die Unternehmereigenschaft korrekt überprüft worden ist.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortrag 2: Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht

I. Einführende Hinweise

Die Selbstständigkeit ist eine der wesentlichen Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG. Abschließend ist in § 2 Abs. 2 UStG geregelt, wann eine Tätigkeit nicht selbstständig ausgeführt wird. Ist eine juristische Person des privaten Rechts in ein anderes Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert, ist die juristische Person nicht selbstständig tätig. Die juristische Person ist dann unselbstständiger Bestandteil des Unternehmens des Organträgers; es liegt nur ein einheitliches Unternehmen vor.

Entgegen der gesetzlichen Vorgaben kann auch eine Personengesellschaft unter einschränkenden Voraussetzungen in das Unternehmen eines übergeordneten Unternehmers eingegliedert sein. Diese Regelungen waren bis zum 31.12.2018 nur freiwillig anzuwenden, entgegen dem Willen der Beteiligten konnten diese Rechtsfolgen erst auf Umsätze angewendet werden, die nach dem 31.12.2018 ausgeführt wurden, Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE.

Tipp! Nach Ablauf des Übergangszeitraums sind dann unter den besonderen Bedingungen auch die Personengesellschaften eingliederungsfähig. Unabhängig, wie häufig und relevant dies in der Praxis sein mag, muss in einem Vortrag in jedem Fall darauf hingewiesen werden.

Die Annahme eines einheitlichen Unternehmens führt sowohl zu verfahrensrechtlichen (Abgabe nur einer Voranmeldung und einer Jahressteuererklärung/Steuerschuldner ist der Organträger) wie auch praktischen Folgen (nur nicht steuerbare Innenumsätze innerhalb des einheitlichen Unternehmens). Darüber können sich umsatzsteuerrechtliche Folgen bei Begründung und bei Beendigung der Organschaft ergeben.

Tipp! Die Organschaft stand in den letzten Jahren im Mittelpunkt auch der Rechtsprechung des BFH. Insbesondere im Zusammenhang mit der Voraussetzung der finanziellen und der organisatorischen Eingliederung hatten sich neue Erkenntnisse ergeben. Insbesondere sind die Ergebnisse aus dem Urteil des EuGH (Urteil vom 16.07.2015, C-109/14 – Larentia + Minerva sowie Marenave Schiffahrt, BStBl II 2017, 604) interessant. In der Folge haben sich sowohl der V. Senat des BFH als auch der XI. Senat mit den Folgen der Rechtsprechung auseinander gesetzt. Die Finanzverwaltung hat – gestützt auf die Rechtsprechung des V. Senats – die wesentlichen Grundsätze in Abschn. 2.8 Abs. 5a ff. UStAE umgesetzt.

Die Organschaft ist aber für die Beteiligten nicht frei von wirtschaftlichen Risiken. Der Organträger ist der Steuerschuldner – er ist Träger aller umsatzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten. Damit schuldet er auch alle zu berichtigenden Steuerbeträge, wenn eine Organgesellschaft in die Insolvenz geht, ein im Einzelfall nicht kalkulierbares Risiko. Eine Organschaft im Umsatzsteuerrecht ist aber kein Wahlrecht – liegen die Voraussetzungen für die Organschaft vor, ergeben sich Rechtsfolgen zwangsläufig.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Allgemeine Voraussetzungen	Selbstständigkeit, Unternehmereigenschaft des Organträgers, Organgesellschaft als juristische Person des privaten Rechts; Problem Eingliederung von Personengesellschaften
2.	Eingliederungsvoraussetzungen	Finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung; insbesondere auch Hinweise auf die jüngere Rechtsprechung des BFH auf die finanzielle und organisatorische Eingliederung
2.1	Finanzielle Eingliederung	Mehrheit der Stimmen in der Gesellschafterversammlung; Kapitalmehrheit nicht unbedingt notwendig. Keine Eingliederung über Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften
2.2	Organisatorische Eingliederung	Durchsetzung des Willens im täglichen Geschäft, Personalunion (personelle Verflechtung)
2.3	Wirtschaftliche Eingliederung	Wirtschaftliche Förderung, mehr als nur unwesentliche Leistungen. Entgeltliche Leistungen müssen ausgeführt werden
2.4	Einheitliches Vorliegen der Voraussetzungen	Alle Voraussetzungen müssen vorliegen, aber nicht gleichmäßig stark ausgeprägt sein. Kein Wahlrecht
3.	Rechtsfolgen der Organschaft	Rechtsfolgen der Organschaft
4.	Beschränkung auf das Inland	Keine grenzüberschreitende Wirkung, inländische Teile stellen einheitliches Unternehmen dar. Unternehmereigenschaft bei ausländischem Organträger; Eingliederung über Betriebsstätte nach EuGH
5.	Würdigung und Probleme	Im Regelfall steuerneutral, Vor- oder Nachteile bei vorsteuerabzugsschädlichen Ausgangsleistungen. Problem: Organschaft und Insolvenz
	Schluss	Bedeutung und Risiken der Organschaft

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrte Damen und Herren, ich habe das Thema „**Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht**“ gewählt. Eine Organschaft liegt vor, wenn nach der nationalen gesetzlichen Vorgabe des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine juristische Person in ein anderes Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert ist. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die juristische Person nicht selbstständig tätig, also kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG. Daraus können sich unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Folgen für die Beteiligten ergeben, die ich im Laufe meines Vortrags darstellen werde. Insbesondere ergeben sich Risiken für den potentiellen Organträger, in Ausnahmefällen können sich aber auch wirtschaftliche Vorteile aus einer Organschaft ergeben. Außerdem ist zu beachten, dass nach der neueren Rechtsprechung unter besonderen Voraussetzungen auch eine Personengesellschaft weisungsgebunden in ein Unternehmen eingegliedert sein kann.

1. Allgemeine Voraussetzungen

Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG liegt dann vor, wenn eine Tätigkeit selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeführt wird. Bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft kommt es auf das Kriterium der selbstständigen Tätigkeit an. Liegen die Voraussetzungen der Organschaft vor, ist die Organgesellschaft unselbstständig und damit nicht unternehmerisch tätig, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.

Eine Organschaft kann nach nationaler gesetzlicher Regelung nur dann vorliegen, wenn eine juristische Person in das Unternehmen eines anderen Unternehmers nach bestimmten Bedingungen eingegliedert ist. Der Organträger – also das übergeordnete Unternehmen – muss lediglich Unternehmereigenschaft innehaben, kann also ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft oder eine juristische Person sein. Die Organgesellschaft muss nach der gesetzlichen Regelung eine juristische Person des privaten Rechts sein – in der Praxis also eine GmbH oder eine AG. Eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmer kann nach dem Wortlaut des Gesetzes grundsätzlich nicht in das Unternehmen eines anderen Unternehmers weisungsgebunden eingegliedert sein. Allerdings besteht nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH – jedoch unter einschränkenden Voraussetzungen – auch die Möglichkeit, dass eine Personengesellschaft in ein übergeordnetes Unternehmen eingegliedert sein kann.

Tipp! Der EuGH (Urteil vom 16.07.2015, C-109/14 – Larentia + Minerva sowie Marenave Schiffahrt, BStBl II 2017, 604) sah in der Beschränkung der Organschaft auf die Eingliederung von juristischen Personen einen Verstoß gegen die Rechtsformneutralität. Unternehmer können sich aber nicht unmittelbar auf dieses Urteil berufen. Der BFH ist in seinen Entscheidungen (BFH, Urteil vom 02.12.2015, V R 25/13, BStBl II 2017, 547 sowie BFH, Urteil vom 19.01.2016, XI R 38/12, BStBl II 2017, 567) zwar ebenfalls zu dem Ergebnis gekommen, dass bei einer GmbH & Co. KG die KG in das übergeordnete Unternehmen der GmbH eingegliedert sein kann, allerdings konnten sich die zwei Senate des BFH nicht auf einheitliche Eingliederungsvoraussetzungen einigen. Während der V. Senat grundsätzlich Personengesellschaften dann in ein übergeordnetes Unternehmen als eingliederungsfähig ansah, wenn alle Anteile an der Personengesellschaft vollständig in der Hand des potentiellen Organträgers bzw. anderer Organgesellschaften sind, hat der XI. Senat seine Aussage ausschließlich auf die Konstruktion der GmbH & Co. KG gestützt, indem er die GmbH & Co. KG als juristische Person ansah. Die Finanzverwaltung hat sich mit Schreiben vom 28.05.2017 (BStBl I 2017, 790) der Sichtweise des V. Senats angeschlossen (vgl. Abschn. 2.8 UStAE, insbesondere Abs. 5a) – gegen den Willen der Beteiligten war dies aber nicht auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 01.01.2019 ausgeführt wurden. Seit dem 01.01.2019 sind aber Personengesellschaften, an denen nur im Organkreis verhaftete Gesellschafter beteiligt sind, als Organgesellschaft in den einheitlichen Organkreis integriert soweit auch die weiteren Voraussetzungen (organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung) erfüllt sind.

2. Eingliederungsvoraussetzungen

Liegen die allgemeinen Voraussetzungen vor, muss die Organgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein, damit eine Organschaft vorliegen kann. Dabei müssen die drei Eingliederungsvoraussetzungen gleichzeitig vorliegen. Liegen sie vor, ist es nicht von Bedeutung, wie lange sie vorliegen werden.

Tipp! Zumindest der V. Senat des BFH ist (vorläufig) bei dem strengen Über- und Unterordnungsprinzip als Voraussetzung für die Organschaft geblieben (BFH, Urteil vom 02.12.2015, V R 15/14, BStBl II 2017, 553). Für den XI. Senat ist noch nicht klar gewesen, ob er diesen Vorgaben folgen wollte.

2.1 Finanzielle Eingliederung

Die finanzielle Eingliederung ist gegeben, wenn der Organträger die Mehrheit der Stimmen in der Gesellschafterversammlung bei einer juristischen Person hat. Die Kapitalmehrheit ist nicht das entscheidende Kriterium. So kann zum Beispiel auch bei einer Kapitalbeteiligung von 48 % eine finanzielle Eingliederung gegeben sein, wenn die Gesellschaft eigene Anteile in Höhe von 10 % hält (der Organträger hat dann 48/90, also die Stimmenmehrheit).

Tipp! Sie könnten hier auch ein gegenteiliges Beispiel angeben: Wenn der potentielle Organträger mit 52 % an der potentiellen Organgesellschaft beteiligt ist, es aber Stimmrechtsbeschränkungen gibt, kann eine finanzielle Eingliederung ausgeschlossen sein.

Allerdings ist hier zu beachten, dass sich die Anteile unmittelbar in dem Unternehmen des Organträgers oder einer zwischengeschalteten Gesellschaft (z.B. bei einer sog. Zwischenholding) befinden müssen. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 22.04.2010, V R 9/09, BStBl II 2011, 597, Urteil vom 10.06.2010, V R 62/09, BFH/NV 2011, 79 sowie Urteil vom 01.12.2010, XI R 43/08, BStBl II 2011, 600) kann eine finanzielle Eingliederung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nicht über das Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft erfolgen. Damit eine Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft finanziell in eine Personengesellschaft eingegliedert sein kann, müssen die Anteile an der Kapitalgesellschaft sich im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft befinden.

Tipp! Diese Voraussetzung kann in der Praxis ein interessantes Gestaltungsmodell sein, wenn bei der Beteiligung einer Personengesellschaft an einer juristischen Person darüber nachgedacht wird, dies als Organschaft (dann muss die Personengesellschaft die Anteile im Gesamthandsvermögen halten) oder eben nicht als Organschaft (dann müssen die Anteile bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden) zu strukturieren. Eventuell kann in einem Vortrag darauf noch zurückgekommen werden, wenn die Vor- oder Nachteile einer Organschaft angesprochen werden.

Eine Personengesellschaft kann dann in einen übergeordneten Organträger eingegliedert sein, wenn sich alle Anteile an der Personengesellschaft in der Hand des Organträgers oder anderer Organgesellschaften befinden. Wegen des Einstimmigkeitsprinzips bei Personengesellschaften kann es – anders als bei der Eingliederung juristischer Personen – nicht auf die Stimmenmehrheit ankommen, vgl. Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE. Ist an der Personengesellschaft noch ein Gesellschafter (mit Stimmrecht) beteiligt, der nicht in den Organkreis eingebunden ist, kann die Personengesellschaft nicht in einen Organkreis eingebunden sein.

2.2 Organisatorische Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn der Unternehmer in der Lage ist, im alltäglichen Geschäft seine Interessen durchzusetzen. Eine solche organisatorische Eingliederung ist insbesondere dann gegeben, wenn eine sog. Personalunion vorliegt, also der Organträger oder eine Person des Organträgers auch gleichzeitig in der Geschäftsführung der Organgesellschaft tätig ist. Ohne personelle Verflechtung wird sich eine organisatorische Eingliederung nicht ergeben können. Dabei kann die Geschäftsführung der Organgesellschaft sowohl mit Personen der Geschäftsleitung des Organträgers als auch mit Mitarbeitern des Organträgers besetzt sein. Wenn aber in der Geschäftsleitung der Organgesellschaft auch sog. „Fremdgeschäftsführer“ tätig

sind, muss darauf geachtet werden, welche Befugnisse diese Geschäftsführer haben. Können sie dort auch Entscheidungen gegen den Willen des Organträgers durchsetzen, müssen weitere „institutionelle“ Maßnahmen ergriffen werden, damit der Organträger jederzeit seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann.

Tipp! Früher ging die Finanzverwaltung davon aus, dass in den Fällen, in denen Mitarbeiter des Organträgers in der Geschäftsleitung der Organgesellschaft tätig sind, dies leitende Mitarbeiter des Organträgers sein müssen. Mittlerweile hat die Finanzverwaltung das Kriterium „leitende“ Mitarbeiter aufgegeben. Die organisatorische Eingliederung kann sich auch über jede Art Mitarbeiter des Organträgers ergeben, die die Geschäftsleitung der Organgesellschaft stellen.

2.3 Wirtschaftliche Eingliederung

Schließlich muss auch noch die wirtschaftliche Eingliederung vorliegen. Dazu müssen sich Organträger und Organgesellschaft wirtschaftlich fördern und ergänzen. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl II 2009, 256, Beschluss vom 13.05.2009, XI B 195/07, BFH/NV 2008, 1543) ist es dafür ausreichend, dass mehr als nur unwesentliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Dies kann z.B. bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern – auch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung – begründet werden.

Allerdings muss sich die wirtschaftliche Verflechtung aus entgeltlichen Leistungsbezügen ergeben. Alleine die Ausführung von unentgeltlichen Leistungen (z.B. im Rahmen von Beistellungen) ist nicht ausreichend, um eine wirtschaftliche Eingliederung zu begründen.

Tipp! Das Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung ist aber im Rahmen der Organschaft das schwächste Kriterium. Dies sollte in einer mündlichen Prüfung auch deutlich gemacht werden. Zumindest unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen wird sich bei einer finanziellen und einer organisatorischen Eingliederung auch eine wirtschaftliche Verflechtung ergeben, da es nicht sinnvoll erscheint, sich mehrheitlich an einer anderen Gesellschaft zu beteiligen, diese organisatorisch an sich zu binden und dann festzustellen, dass eine enge wirtschaftliche Beziehung nicht vorhanden ist.

2.4 Einheitliches Vorliegen der Voraussetzungen

Damit eine Organschaft vorliegen kann, müssen alle drei Voraussetzungen gleichzeitig vorliegen. Es müssen aber nicht alle drei Voraussetzungen gleich stark ausgeprägt sein. So kann zum Beispiel bei eindeutig ausgeprägter finanzieller und organisatorischer Eingliederung trotz nicht gleichermaßen ausgeprägter wirtschaftlicher Eingliederung die Organschaft gegeben sein.

Sind die Voraussetzungen alle gegeben, liegt Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor, die Organgesellschaft ist nicht selbstständig tätig.

Tipp! Eindeutig klar und durch den BFH bestätigt (Urteil vom 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl II 2009, 256) ist, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen kein Wahlrecht besteht, die Rechtsfolgen der Organschaft treten automatisch ein.

Allerdings ist die finanzielle Eingliederung in jedem Fall notwendige Voraussetzung. Ist sie nicht gegeben, kann auch bei idealer Ausprägung der anderen Eingliederungsvoraussetzungen keine Organschaft vorliegen.

Die Organschaft ist automatisch beendet, wenn die drei Eingliederungsvoraussetzungen nicht mehr gleichzeitig vorliegen. Dies kann insbesondere bei einem Anteilsverkauf vorliegen oder wenn ein Teil des Organkreises in die Insolvenz geht. Bei Insolvenz eines Teils des Organkreises – oder auch wenn mehrere Teile gleichzeitig in die Insolvenz gehen – kann keine organisatorische Eingliederung mehr vorliegen, sodass die Organschaft spätestens in diesem Moment entfällt.

3. Rechtsfolgen der Organschaft

Ist die Organgesellschaft nicht selbstständig tätig, ist sie unselbstständiger Bestandteil des Unternehmens des Organträgers. Damit ist der Organträger der Steuerschuldner für alle Umsatzsteuerbeträge des Organkreises, es ist eine einheitliche Voranmeldung und eine einheitliche Jahressteuererklärung abzugeben, in der alle

Umsätze und alle Vorsteuerbeträge des ganzen Organkreises anzugeben sind. Der Organträger kann alle dem Organkreis berechneten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer abziehen, soweit keine Gründe gegen den Vorsteuerabzug sprechen. Soweit im Rahmen des Organkreises auch den Vorsteuerabzug ausschließende Ausgangsumsätze ausgeführt werden, muss geprüft werden, mit welchen Ausgangsumsätzen die einzelnen Eingangsleistungen im Zusammenhang stehen. Soweit eine Zuordnung nicht vorgenommen werden kann, muss eine Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG erfolgen.

Bei einer Organschaft ergeben sich aber nicht nur derartige formale Rechtsfolgen. Führen die einzelnen Teile eines Organkreises Leistungen untereinander aus, handelt es sich um nicht steuerbare Innenumsätze, aus denen der leistende Unternehmensteil keine Umsatzsteuer schuldet und der leistungsempfangende Unternehmensteil keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann.

Tipp! Der BFH hat bestätigt (Urteil vom 28.10.2010, V R 7/10, BStBl II 2011, 543), dass aus einem Innenumsatz – selbst bei versehentlicher Ausstellung eines Abrechnungspapiers mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer – eine Umsatzsteuer nicht nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet wird; Abschn. 14.1 Abs. 4 UStAE.

4. Beschränkung auf das Inland

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG ergibt sich aber eine wesentliche Einschränkung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft: Die Wirkungen der Organschaft enden an der Landesgrenze. Dies bedeutet, dass zwar eine grenzüberschreitende Organschaft vorhanden sein kann, diese aber nicht zu einem einheitlichen Unternehmen führt bzw. keine nicht steuerbaren Innenumsätze vorliegen können. Damit unterliegen die grenzüberschreitenden Leistungen bei einer Organschaft der normalen Besteuerung wie unter fremden Dritten.

Allerdings sind alle im Inland belegenen Teile eines solchen grenzüberschreitenden Organkreises ein einheitliches Unternehmen. Damit kann z.B. ein Umsatz zwischen zwei im Inland ansässigen GmbHs zu einem nichtsteuerbaren Innenumsatz führen, wenn eine Eingliederung über einen im Ausland ansässigen Organträger besteht. Hat der Organträger keinen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, erhält eine der im Inland ansässigen Organgesellschaften die Unternehmereigenschaft, dies ist im Regelfall die Gesellschaft mit den höchsten Umsätzen.

Tipp! Der EuGH (Urteil vom 17.09.2014, C-7/13 – Skandia America Corp., BFH/NV 2014, 1870) hatte entschieden, dass ein Organträger im Ausland, der im Gemeinschaftsgebiet über Organgesellschaften und eine Zweigniederlassung verfügt, gegenüber der Zweigniederlassung besteuerte Umsätze ausführt, wenn die Zweigniederlassung im Gemeinschaftsgebiet in den einheitlichen Organkreis einbezogen ist. In Deutschland wird bisher (noch) in solchen Fällen von einer Kette von nicht steuerbaren Innenumsätzen ausgegangen. Die Finanzverwaltung hat einen Entwurf eines Anwendungsschreibens vorgelegt, sodass bis zu Ihrer Prüfung eventuell hier etwas Aktuelleres dazu vorliegt.

5. Würdigung und Probleme

Die Organschaft ist im Regelfall für die beteiligten Unternehmer steuerneutral. Bei dem derzeitigen Steuersystem, das durch den Vorsteuerabzug gekennzeichnet ist, ist es für das wirtschaftliche Ergebnis unerheblich, ob ein nichtsteuerbarer Innenumsatz oder ein steuerbarer Umsatz bei Vorsteuerabzugsberechtigung ausgeführt wird. Lediglich in den Fällen, in denen innerhalb des Organkreises auch steuerfreie Ausgangsumsätze ausgeführt werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen, können sich wirtschaftliche Vor- oder Nachteile durch die Organschaft ergeben.

Tipp! Hier könnte gegebenenfalls noch ein Beispiel eingeführt werden, wenn es die Zeit zulässt. Es bieten sich in diesen Fällen Organkreise an, bei denen Dienstleister (z.B. Reinigungsunternehmen) mit steuerfreie Leistungen ausführenden Unternehmen (z.B. Krankenhäusern) eine Gesellschaft gründen, die mehrheitlich durch das Krankenhaus geführt wird und dann nicht steuerbare Innenumsätze im Bereich der Reinigungsleistungen gegenüber dem Krankenhaus ausführt. Insoweit entfällt die Umsatzsteuerbelastung auf die personalintensiven Dienstleistungen.

Ein besonderes Problem möchte ich noch im Zusammenhang mit der Organschaft und der Insolvenz erwähnen. Muss ein Unternehmer Insolvenz beantragen, ergibt sich spätestens zu diesem Zeitpunkt die Notwendigkeit, aus schon in Anspruch genommenen, aber noch nicht bezahlten Leistungen den schon geltend gemachten Vorsteuerabzug nach § 17 UStG zu korrigieren. Diese Berichtigungsverpflichtung betrifft den Steuerschuldner, bei einer Organschaft also den nicht insolventen Organträger, wenn eine Organgesellschaft in die Insolvenz geht. Durch diese Regelungen wird dadurch für die Umsatzsteuerbeträge die Haftungsbeschränkung bei einer Kapitalgesellschaft durchbrochen, da der Organträger unmittelbar Schuldner der Umsatzsteuerbeträge ist. Darüber hinaus ist zu beachten, dass spätestens mit dem Insolvenzverfahren über einen Teil des Organkreises die Organschaft beendet ist.

Außerdem ergeben sich auch für Organgesellschaften Probleme. Geht ausnahmsweise der Organträger in die Insolvenz, können die Organgesellschaften nach § 73 AO für alle Umsatzsteuerbeträge des gesamten Organkreises in Haftung genommen werden.

Tipp! Gerade der Themenkreis Insolvenz und Organschaft ist ein spannendes Thema für eine mündliche Steuerberaterprüfung. Vgl. auch Abschn. 2.8 UStAE.

Schluss

Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht hat seit der Einführung der Vorsteuerabzugsberechtigung 1968 deutlich an wirtschaftlicher Bedeutung verloren. Dennoch müssen die Rechtsfolgen der Organschaft nicht nur dann befolgt werden, wenn sie sich tatsächlich wirtschaftlich auswirken, sondern immer, wenn die genannten Voraussetzungen vorliegen.

Durch die einheitliche Umsatzsteuer-Voranmeldung ergeben sich in der Praxis auch oftmals Probleme dadurch, dass mehrere eigenständige Buchhaltungen zusammengeführt werden müssen. Trotzdem müssen sich die davon betroffenen Unternehmer diesen Rechtsfolgen stellen. Im Mittelpunkt stehen aber insbesondere die wirtschaftlichen Risiken, wenn einer der am Organkreis Beteiligten in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät. Insbesondere in den Fällen, in denen die Organschaft den Beteiligten keine Vorteile erbringt, sollte darüber nachgedacht werden, die Eingliederungsvoraussetzungen nicht zu erfüllen um den teilweise unkalkulierbaren Risiken der Organschaft zu entgehen. Momentan ist die Organschaft nach der Rechtsprechung des BFH wieder in den Mittelpunkt des umsatzsteuerlichen Interesses gerückt. Momentan wird in der Praxis auch darüber diskutiert, ob nicht eine sog. „Feststellungsorganschaft“ weiterhelfen könnte. Wenn dies umgesetzt wird, wäre die Organschaft von einem Feststellungsbescheid des Finanzamts abhängig, unliebsame Folgen für die Vergangenheit würden sich damit vermeiden lassen. Dies wäre aus meiner Sicht ein guter Schritt, die Organschaft von wirtschaftlichen Risiken zu befreien.

Ich danke Ihnen für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortrag 3: Die Versandhandelsregelung im Umsatzsteuerrecht

I. Einführende Hinweise

Im Europäischen Binnenmarkt ist es das Ziel, bei der Lieferung einer Ware eine Umsatzsteuer möglichst in dem Land entstehen zu lassen, in dem die Ware ge- oder verbraucht wird (sog. **Bestimmungslandprinzip**). Bei der Lieferung zwischen zwei regelbesteuerten Unternehmern wird dies dadurch erreicht, dass der liefernde Unternehmer im Ausgangsmitgliedstaat eine steuerbare aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführt, der Leistungsempfänger in dem Bestimmungsland aber einen steuerbaren und im Regelfall steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss.

Ist der Leistungsempfänger aber ein Nichtunternehmer oder ein sog. besonderer Unternehmer, der aus verschiedenen Gründen keinen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern muss, wird versucht, eine Steuer für den liefernden Unternehmer im Bestimmungsland entstehen zu lassen. Diese Umsetzung erfolgt durch Verlagerung des Orts der Lieferung nach § 3c UStG.

Barzen/Dauber/Dürr/Ermers/Hendricks/Jung/Kaponig/Hauch

Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/Kurzvortrag 2019/2020 mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen

7. Auflage

Examensrelevante Prüfungsthemen kennen

Optimal vorbereitet in die mündliche Steuerberaterprüfung

Themenstellungen im Prüfungsgespräch

**Tipps und Tricks zur richtigen Vorbereitung auf die
mündliche Steuerberaterprüfung**

**Auswertung von Prüfungsprotokollen mit
Fragen und Antworten**

Fall 14: Die F AG (große Kapitalgesellschaft) kaufte zum 01.04.2018 das Einzelunternehmen P. Für den Geschäfts- und Firmenwert wurde zweifelsfrei ein Betrag von 150.000 € bezahlt. Nach Berücksichtigung aller Umstände kann – nach einer verlässlichen Schätzung – von einer Nutzungsdauer von 5 Jahren ausgegangen werden.

Frage: Wie ist der Sachverhalt zu behandeln?

Lösung: Seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25.05.2009 (BGBl I 2009, 1102) regelt § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB, dass der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand aktiviert werden muss. Durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17.07.2015 (BGBl I 2015, 1245) wird die Abschreibung für immaterielle Vermögenswerte neu geregelt. Gem. § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB in der Fassung vom 31.08.2015 gilt folgende Regelung: Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen. Dies gilt auch für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert. Lässt sich die Nutzungsdauer verlässlich schätzen (im vorliegenden Fall also 5 Jahre), so ist diese zugrunde zu legen.

Die Abschreibung 2018 beträgt 150.000 €: 5 Jahre × %₁₂ = 22.500 €. Der Wert am 31.12.2018 beträgt in der Handelsbilanz demnach 127.500 €.

Eine Abschreibung über einen über fünf Jahre hinausgehenden Zeitraum, sofern sie innerhalb der individuellen betrieblichen Nutzungsdauer bleibt, wäre im Anhang anzugeben und nachvollziehbar zu begründen gewesen; § 285 Nr. 13 HGB.

In der Steuerbilanz ist der entgeltlich erworbene Geschäfts- und Firmenwert mit den Anschaffungskosten anzusetzen (kein Wahlrecht) und um die planmäßige lineare AfA zu vermindern; § 7 Abs. 1 S. 3 EStG. Als Nutzungsdauer gilt nach der gesetzlichen Vermutung ein Zeitraum von 15 Jahren. Im Jahr 2018 ist die Abschreibung für Abnutzung zeitanteilig gemäß § 7 Abs. 1 S. 4 EStG zu berücksichtigen. Die AfA 2018 beträgt somit 150.000 €: 15 Jahre × %₁₂ = 7.500 €. Der Wert am 31.12.2018 beträgt in der Steuerbilanz demnach 142.500 €.

Nach § 274 HGB durch das BilMoG basiert die Abgrenzung latenter Steuern nicht mehr – wie früher – auf einem an der Gewinn- und Verlustrechnung orientierten Konzept (timing-Konzept), bei dem das handelsrechtliche und das steuerrechtliche Ergebnis einander gegenübergestellt werden, sondern auf dem bilanzorientierten Konzept, bei dem die unterschiedlichen Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz miteinander verglichen werden (temporary-Konzept). Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Die Differenz zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz beträgt 15.000 €. Für diesen Betrag tritt vorliegend allerdings eine latente Steuerentlastung ein, die als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden kann.

Fall 15: Beurteilen Sie, ob bei folgenden Geschäftsvorfällen der Metallwaren GmbH bezogen auf den Monat Februar des laufenden Jahres Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und/oder Kosten vorliegen.

- a) Die am 12. Dezember des Vorjahres gelieferten Schrauben wurden wegen eines Liquiditätsengpasses erst am 17. Februar durch einen Scheck über 13.200 € bezahlt.

- b)** Das Gehalt des Geschäftsführers für den Monat Februar i.H.v. 17.500 € wurde am 27. Februar überwiesen.
- c)** Im Oktober des Vorjahres wurden 1.200 Stück Rohbleche zum Durchschnittspreis von 3,20 € pro Stück gekauft und eingelagert. Im Februar werden davon 400 Stück verbraucht. Der kalkulatorische Verrechnungspreis für diesen Artikel liegt bei 3,50 € pro Stück.
- d)** Am 14. Februar lieferte die Eisen & Stahl AG Winkeleisen im Wert von 8.500 €. Die Rechnung wurde am 28. Februar nur teilweise per Überweisung beglichen: Ende Februar besteht aus dieser Lieferung noch eine Verbindlichkeit i.H.v. 3.500 €. Die Winkeleisen liegen Ende Februar noch auf Lager.
- e)** Am 2. Februar wurde für 180.000 € ein neuer Lkw angeschafft. Vereinbarungsgemäß wurden 60.000 € am 10. Februar bezahlt; der Rest soll erst im April. beglichen werden. Die monatlichen bilanziellen Abschreibungen betragen linear 1.500 €. Der Ermittlung der Abschreibungen in der Kostenrechnung liegt eine achtjährige Nutzungsdauer zugrunde.
- f)** Die kalkulatorischen Wagnisse wurden im Februar mit 2.400 € verrechnet. Tatsächlich sind keine Risiken betreffend das Anlage- und Umlaufvermögen eingetreten.

Lösung:

Sachverhalt	Auszahlung (€)	Ausgabe (€)	Aufwand (€)	Kosten (€)
a)	13.200	0	0	0
b)	17.500	17.500	17.500	17.500
c)	0	0	1.280	1.400
d)	5.000	8.500	0	0
e)	60.000	180.000	1.500	1.875
f)	0	0	0	2.400

Fall 16: Der buchführungspflichtige Einzelunternehmer A bildet im Jahr 2018 einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG für die Anschaffung eines neuen Pkw i.H.v. 20.000 € (40 % der erwarteten Anschaffungskosten von 50.000 €). Die Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG hat A erfüllt. Im Januar 2019 erwirbt A den Pkw für 50.000 €. Der Gewerbesteuerhebesatz beträgt 440 %.

Frage: Wie ist dieser Sachverhalt in den Jahren 2018 und 2019 zu würdigen? Unterstellen Sie, dass der Investitionsabzugsbetrag frühstmöglich wieder hinzugerechnet werden soll. A möchte § 7g Abs. 5 EStG nicht in Anspruch nehmen.

Zusatzfrage: Welche Folgen ergäben sich, wenn A keine Investitionen bis zum Ende des Jahres 2021 vornehmen würde?

Lösung:**2018:**

Die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags bleibt im Handelsrecht unberücksichtigt. Allerdings ist eine Rückstellung für passive latente Steuern zu bilden (keine Passive latente Steuer gemäß § 274 HGB). Diese ermittelt sich wie folgt:

$$\begin{array}{lcl}
 \text{Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG} & & 20.000 \text{ €} \\
 \times \text{Steuersatz } 15,4 \% (= 440 \% \times 3,5 \%) & & 15,4 \% \\
 = \text{Rückstellung für passive latente Steuern} & & 3.080 \text{ €}
 \end{array}$$

In der Steuerbilanz erfolgt im Jahr 2018 keine Bilanzierung des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 EStG. Die Bildung erfolgt rein außerbilanziell. Allerdings ist die handelsrechtliche Rückstellung für passive latente Steuern auch für die Steuerbilanz maßgeblich (§ 5 Abs. 1 EStG), da es sich um eine Rückstellung gemäß § 249 HGB handelt und nicht um einen Sonderposten eigener Art gemäß § 274 HGB. Zu beachten ist, dass dieser Steueraufwand als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe bei der Steuerermittlung wieder hinzuzurechnen ist.

2019:

Der gemäß § 7g Abs. 1 EStG gebildete Betrag kann gemäß § 7g Abs. 2 S. 1 EStG außerbilanziell hinzuzurechnet werden. Dies soll nach der Aufgabenstellung auch im Jahr 2019 erfolgen. Da sich im Jahr 2018 gebildete Investitionsabzugsbeträge nicht mehr konkret auf ein Wirtschaftsgut beziehen (müssen), hätte dieser auch weiter fortgeführt werden können.

Gemäß § 7g Abs. 2 S. 2 EStG können (= Wahlrecht) im Jahr 2019 die 20.000 € gewinnmindernd von den Anschaffungskosten abgesetzt werden. Analog mindert sich die Abschreibungsbemessungsgrundlage für den Pkw. Es ergibt sich folgende Entwicklung:

Steuerbilanzielle Anschaffungskosten (vorläufig)	50.000 €
./. bilanzielle Abschreibung gemäß § 7g Abs. 2 S. 2 EStG	<u>./. 20.000 €</u>
= Steuerbilanzielle Anschaffungskosten	30.000 €
./. planmäßige Abschreibung (Nutzungsdauer: 6 Jahre)	<u>./. 5.000 €</u>
= Restbuchwert zum 31.12.2019	25.000 €

Nach der Aufgabenstellung will A die Sonderabschreibung des § 7g Abs. 5 EStG (20 % von 50.000 €), die neben der Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG möglich wäre, nicht in Anspruch nehmen.

Zusammenfassung des steuerlichen Gewinneffekts 2019

Bilanzielle Gewinnminderung	./. 25.000 €
Außerbilanzielle Erhöhung	20.000 €

In der Handelsbilanz ergibt sich folgende Berücksichtigung:

Handelsbilanzielle Anschaffungskosten	50.000 €
./. planmäßige Abschreibung (Nutzungsdauer: 6 Jahre)	<u>./. 10.000 €</u>
= Restbuchwert zum 31.12.2019	40.000 €

Durch die außerbilanzielle Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 2 S. 1 EStG ist die Rückstellung für passive latente Steuern aufzulösen. Der Steuereffekt aus dem nicht gleichlaufenden handels- und steuerbilanziellen Abschreibungslauf ist nicht im Rahmen einer Rückstellung für passive latente Steuern zu berücksichtigen. Dies gilt durch das Maßgeblichkeitsprinzip auch für die Steuerbilanz. Die Gewinnerhöhung aus der Auflösung der Steuerrückstellung ist im Rahmen der Steuerermittlung ebenfalls zu neutralisieren.

Lösung der Zusatzfrage: Nach § 7g Abs. 3 EStG ist die Veranlagung des Abzugsjahres zu korrigieren, d.h. der Investitionsabzugsbetrag ist rückgängig zu machen. Gründe dafür sind:

- die geplante Investition, für die ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, unterbleibt innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums oder
- der beanspruchte Investitionsabzugsbetrag übersteigt 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder
- die freiwillige Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrages (BMF vom 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493, Rz. 55).

Das gilt selbst für den Fall, dass der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt wurde. In diesem Fall ist der

entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid, selbst wenn dieser bereits bestandskräftig geworden sein sollte, insoweit zu ändern. Die Festsetzungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet (§ 7g Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG). Die Rückgängigmachung von Investitionsbeträgen nach 7g EStG stellt ein rückwirkendes Ereignis dar (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO). Als Folge kann sich eine Verzinsung der daraus resultierenden Steuernachforderung gemäß § 233a AO ergeben.

Bis 2015 waren die Regelungen zu § 7g EStG wirtschaftsgutbezogen ausgestaltet, d.h. die Investitionsplanungen mussten für jedes einzelne Wirtschaftsgut konkretisiert werden. Neben den anzugebenden voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten war das jeweils begünstigte Wirtschaftsgut in den dem Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach zu benennen. Hierfür reichte es aus, die betriebsinterne Bestimmung stichwortartig darzulegen. Ab dem Jahr 2016 kann der Steuerpflichtige nunmehr ohne weitere Angaben Investitionsabzugsbeträge für begünstigte künftige Investitionen bis zum Höchstbetrag von unverändert 200.000 € gewinnmindernd abziehen.

Fall 17: Unternehmer A kauft im Rahmen seiner GmbH ein denkmalgeschütztes Gebäude aus dem Baujahr 1900. Es handelt sich um ein altes Eichwerk. Das Gebäude hat zwei Etagen mit jeweils 100qm. Die auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten betragen 1.000.000 €. Zusätzlich verwendet der Erwerber 238.000 € Brutto (inklusive 19 % USt) für Renovierungskosten (keine baustatisch relevanten Leistungen; ebenso keine typischerweise jährlich anfallenden Aufwendungen). Das renovierte Objekt soll im EG an eine Kinderarztpraxis und im 1. OG an eine Rechtsanwaltspraxis vermietet werden.

Frage: Wie ist das Gebäude bilanzrechtlich zu erfassen? Bestehen Gestaltungsmöglichkeiten?

Lösung: Der auf das Gebäude entfallende Kaufpreis ist mit 1.000.000 € in der Handels- und Steuerbilanz zu aktivieren (§ 246 HGB i.V.m. § 5 EStG). Gemäß § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG sind die Renovierungskosten zusätzlich zu aktivieren, da diese 15% der Gebäudeanschaffungskosten überschreiten. Maßgebend sind die Nettoanschaffungskosten (§ 9b EStG).

Sofern die Voraussetzungen des § 7i EStG eingehalten sind (Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde), kann der Steuerpflichtige 9 % als Abschreibungssatz geltend machen.

Sofern der Unternehmen zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung optiert (§ 9 Abs. 1 UStG), kann er die Umsatzsteuer als Forderung gegenüber dem Finanzamt geltend machen. Dann betragen die Anschaffungskosten 1.200.000 €. Eine Option zur Umsatzsteuer ist bei einer ansonsten gemäß § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietung allerdings nur dann möglich, wenn der Mieter ebenfalls Umsätze ausführt, die nicht den Vorsteuerabzug ausschließen. Dies ist grundsätzlich nur bezüglich des Rechtsanwalts möglich, da ein Kinderarzt grundsätzlich umsatzsteuerfreie Leistungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG erzielt. Allerdings sind Altbauten i.S.d. § 27 Abs. 2 Nr. 3 UStG (Errichtung vor dem 11.11.1993) von diesem Erfordernis ausgeschlossen. Zu beachten ist, dass die Baumaßnahmen nicht dazu führen dürfen, dass es sich um einen Neubau handelt. Sofern keine statisch relevanten Bauteile fundamental geändert werden liegt weiterhin ein Altbau vor. Auch die Funktionsänderung in eine Arztpraxis mit zeitgemäß hergerichteten Räumen stellt keine Wesensänderung dar (vgl. BFH vom 05.06.2003, V R 32/02, FG Berlin-Brandenburg vom 19.12.2018, 7 K 7157/15, rkr.).

8. Erbschaftsteuer und Bewertung

8.1 15 Fragen zur Erbschaftsteuer und Bewertung

Frage 1: Was bedeutet erben? Wer kann Erbe werden? Wie wird jemand Erbe?

Antwort: Der Erbe tritt im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge in die „Fußstapfen“ des Erblassers. Dabei geht das Vermögen des Erblassers als Ganzes auf den oder die Erben über (§ 1922 BGB).

Erbe kann werden, wer erbfähig nach § 1923 BGB ist. Dies bedeutet, die Person muss rechtfähig sein (Mensch oder juristische Person) und zur Zeit des Erbfalls leben (jur. Personen wirksam errichtet) bzw. vor dem Erbfall gezeugt und danach lebend geboren (Erbrecht des Nasciturus § 1923 Abs. 2 BGB) sein.

Die Person des Erben wird durch die gesetzliche oder die gewillkürte Erbfolge bestimmt.

Die gesetzliche Erbfolge ist geregelt im Abschnitt 1 des 5. Buch des BGB (§§ 1924 ff. BGB) und tritt immer dann ein, wenn der Erblasser nichts anderes geregelt hat bzw. seine Willenserklärungen als unwirksam anzusehen sind. Diese Erbfolge dient dem Interesse der Familie, in dem sie den Nachlass den nächsten Angehörigen zuspricht, die in verschiedene Ordnungen unterteilt sind (sog. Parentelsystem §§ 1924–1930 BGB).

Die gewillkürte Erbfolge dient der Testierfreiheit des Erblassers und ermöglicht ihm seine Interessen bei der Verteilung des Nachlasses durchzusetzen. Möglich ist dies durch Errichtung eines Testaments (notariell beurkundet oder eigenhändig verfasst) nach §§ 2064 ff. BGB oder eines Erbvertrags nach §§ 2274 ff. BGB. Die gewillkürte Erbfolge geht der gesetzlichen Erbfolge vor. Allerdings werden durch das geltende Pflichtteilsrecht die Interessen der Familie geschützt, sollten nähere Angehörige nicht im Rahmen der gewillkürten Erbfolge bedacht worden sein.

Beide Erbfolgen können aber auch nebeneinander bestehen, z.B. wenn der Erblasser im Testament lediglich über die Hälfte des Nachlasses verfügt, dann tritt für die andere Hälfte die gesetzliche Erbfolge ein.

Entscheidend dafür, wer Erbe wird, ist aber auch, dass die eingesetzte Person erbfähig nach § 1923 BGB ist. Dies bedeutet, sie muss rechtfähig sein (Mensch oder juristische Person) und zur Zeit des Erbfalls leben bzw. gezeugt (Nasciturus) sein.

Frage 2: Was ist der Unterschied zwischen Testament und Erbvertrag?

Antwort: Das Testament (§ 1937 BGB) ist eine einseitige Verfügung von Todes wegen, die jederzeit durch den Erblasser widerrufen werden kann (Ausnahme: Einschränkungen beim Widerrufsrecht bei gemeinschaftlichen Testamenten z.B. Berliner Testament).

Erbverträge (§ 1941 BGB) hingegen sind vertragsmäßige (mehrseitige) Vereinbarungen zur Niederschrift eines Notars von mindestens zwei Personen, die unwiderruflich sind bzw. der Widerruf bedarf der Zustimmung der Vertragsschließenden. Sie sichern also insoweit insbesondere die Position des künftigen Erben und spielen daher gerade in der Unternehmensnachfolge eine Rolle.

Sowohl in Testamenten als auch in Erbverträgen können neben der Erbeinsetzung auch andere Anordnungen getroffen werden wie z.B. Anordnung von Vermächtnissen und Auflagen.

Frage 3: Bitte beschreiben Sie die Grundzüge der gesetzlichen Erbfolge?

Antwort: Die gesetzliche Erbfolge ist geregelt im Abschnitt 1 des 5. Buch des BGB (§§ 1924 ff. BGB.). Diese Erbfolge dient dem Interesse der Familie, in dem sie den Nachlass den nächsten Angehörigen zuspricht, die in verschiedene Ordnungen unterteilt sind (sog. Parentelsystem §§ 1924–1930 BGB). Vorrangig erben hier die Abkömmlinge (Kinder) des Erblassers nach § 1924 BGB. Man spricht hierbei auch von den Erben der ersten Ordnung. Nur wenn keine Abkömmlinge (Kinder, Enkelkinder, Ur-

enkelkinder) vorhanden sind, können die Verwandten der nächsten Ordnung erben (§ 1925 BGB). Innerhalb der jeweiligen Ordnung gilt das sog. Stammesprinzip und das Repräsentationsprinzip. Das Stammesprinzip bedeutet, dass in den ersten drei Ordnungen die Erben nach Stämmen und Linien eingesetzt werden. Jedes Kind bildet z.B. einen Stamm und alle Stämme erben zu gleichen Teilen. Ebenso bildet jeder Elternteil einen Stamm. Innerhalb der Stämme gilt dann das sog. Repräsentationsprinzip. Dies bedeutet, dass z.B. ein zur Zeit des Erbfalls lebender Abkömmling seine Abkömmlinge von der Erbfolge ausschließt. Ein Enkelkind könnte also nur gesetzlicher Erbe nach einem Großelternteil werden, wenn sein Vater bzw. seine Mutter (als Kind des Erblassers) bereits vorverstorben ist.

Eine besondere Stellung in der gesetzlichen Erbfolge hat der überlebende Ehegatte (§ 1931 BGB), wenn die Ehe zur Zeit des Erbfalls gültig war. Die Höhe seines Erbanteils ist abhängig vom Vorhandensein der erbberechtigten Verwandten sowie dem Güterstand der Ehe.

Frage 4: Welche Vorgänge fallen unter das ErbStG?

Antwort: Hierunter fallen nach § 1 Abs. 1 ErbStG:

- die Erwerbe von Todes wegen (Nr. 1),
- die Schenkung unter Lebenden (Nr. 2),
- die Zweckzuwendung (Nr. 3) und
- die sog. Familienstiftungen/-vereine (Nr. 4).

Es handelt sich hierbei um eine abschließende Aufzählung der unter das ErbStG fallenden Besteuerungstatbestände (sachliche Steuerpflicht). Zu beachten sind aber die näheren Begriffsbestimmungen in den Vorschriften der §§ 3, 7 und 8 ErbStG sowie den dazugehörigen Verwaltungsvorschriften.

Frage 5: Was versteht man unter der persönlichen Steuerpflicht im ErbStG?

Antwort: Die persönliche Steuerpflicht ist geregelt im § 2 ErbStG und befasst sich nicht mit der Frage der Steuerschuldnerschaft (vgl. § 20 ErbStG), sondern mit der Frage, ob ein Erwerb in Deutschland (Inland) besteuert werden darf (Begründung des Besteuerungsrechts). Man unterscheidet im Wesentlichen zwischen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht.

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG) hängt von der Inländereigenschaft der beteiligten Personen ab. Sie tritt immer dann ein, wenn entweder der Erblasser/Schenker oder der Erwerber ein Inländer ist. Ist der Erblasser ein Inländer wirkt dies auf alle am Erbfall beteiligten Personen. Dies bedeutet, unabhängig von der eigenen Inländereigenschaft der einzelnen Erwerber müssen diese aufgrund der Inländereigenschaft des Erblassers ihren Erwerb in Deutschland versteuern. Inländer ist/sind nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG:

- wer seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG) hat,
- wer deutscher Staatsangehöriger ist: bis 5 Jahre nach Aufgabe des inländischen Wohnsitzes (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG),
- wer deutscher Staatsangehörige ist, sowie deren Angehörige, wenn sie aufgrund Ausübung ihrer dienstlichen Tätigkeit im Ausland nur beschränkt steuerpflichtig sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 c) ErbStG) **oder**
- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 d) ErbStG).

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt das gesamte inländische und ausländische Vermögen der Erbschaftsteuer. Doppelbesteuerungsabkommen sind allerdings zu beachten. Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden und wird im Ausland Erbschaftsteuer gezahlt, kann die

ausländische Erbschaftsteuer unter den Voraussetzungen des § 21 ErbStG auf Antrag auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden.

Die **Beschränkte Steuerpflicht** (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) erstreckt sich lediglich auf das sog. Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG, wenn weder der Erblasser/Schenker noch der Erwerber ein Inländer ist. Zu beachten ist, dass die Regelung des § 2 Abs. 3 ErbStG (Antrag zur unbeschränkten Steuerpflicht) mit Wirkung zum 25.06.2017 im Zuge der Anpassung der Freibetragsregelungen (dazu § 16 Abs. 2, § 17 Abs. 3 ErbStG n.F.) weggefallen ist.

Eine letzte Form der persönlichen Steuerpflicht stellt die **erweitert beschränkte Steuerpflicht** nach H E 2.1 ErbStH und § 4 AStG dar.

Frage 6: Welche Steuerbefreiungen für Grundstücke gibt es im ErbStG?

Antwort: Steuerbefreiungen für Grundstücke finden sich an verschiedenen Stellen des ErbStG. Hierzu gehören:

Begünstigung des sog. Familienheims § 13 Abs. 1 Nr. 4a-4c ErbStG

Kern dieser Vorschriften ist die Zuwendung des sog. Familienheims als Schenkung unter Lebenden zwischen Ehegatten/Lebenspartnern oder als Erwerb von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten/Lebenspartner oder die Kinder. Das Familienheim bezeichnet hierbei das Eigentum oder Miteigentum an einem bebauten Grundstück, welches im Inland, der EU oder dem EWR belegen ist und den Mittelpunkt des familiären Lebens bildet. Dieses besondere Heim soll nach dem Willen des Gesetzgebers steuerfrei übertragen werden können. Allerdings muss bei den Erwerben von Todes wegen der Erblasser dieses Heim bis zu seinem Tode selbst genutzt haben und der Erwerber die Selbstnutzung unverzüglich antreten und für die nächstens 10 Jahre selbst nutzen. Ausnahmen gibt es nur, soweit Erblasser oder Erwerber aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung gehindert waren oder sind. Die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „unverzüglich“ hat der BFH in seiner Entscheidung vom 28.05.2019, II R 37/16 auf einen grundsätzlichen Zeitraum von sechs Monaten gestützt, sofern nicht besondere Umstände vorliegen, die ein späteres Einziehen des Erben erforderlich machen.

Eine weitere Besonderheit gibt es bei den Erwerben von Todes wegen durch Kinder. Hier ist eine Steuerbefreiung nur möglich, soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Der darüberhinausgehende Anteil ist entsprechend zu versteuern.

Werden nur Teile eines Grundstücks als Familienheim genutzt, z.B. eine Wohnung innerhalb eines Mietwohngrundstücks, so ist die Befreiung entsprechend für den Teil zu gewähren der dem Verhältnis der als Familienheim genutzten Wohnfläche zur gesamten Wohnfläche des Objektes entspricht.

Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke (§ 13d ErbStG)

Die Steuerbefreiung beträgt 10 % und gilt für bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die zu Wohnzwecken vermietet, im Inland, dem EWR belegen und nicht bereits nach § 13a ErbStG begünstigt sind. Ebenso wie beim Familienheim, kann auch § 13d ErbStG nur für einzelne Einheiten eines Grundstücks einschlägig sein. Auch in diesem Fall ermittelt sich die Befreiung durch Aufteilung des Grundbesitzwertes nach den entsprechenden Wohnflächen.

Steuerbefreiung aufgrund besonderen öffentlichen Interesses (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

Die Steuerbefreiung beträgt 60 % und gilt u.a. für Grundstücke oder Grundstücksteile die aufgrund ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft von besonderem öffentlichem Interesse sind. Weitere Voraussetzung ist jedoch, dass die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die begünstigten Gegenstände für Zwecke der Forschung und Volksbildung nutzbar gemacht werden und mindestens 10 Jahre unter diesen Voraussetzungen in der Hand des Erwerbers verbleiben. Die Steuerbefreiung erhöht sich auf 100 % ihres Wertes, wenn die Gegenstände darüber hinaus entweder den Bestimmungen der Denkmalpflege unterworfen werden oder sich mindestens