

Band 3

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Dennis Klein/Frank Neudert

Falltraining Abgabenordnung
und Finanzgerichtsordnung

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
Verlag

2. Allgemeine Fälle: Korrekturvorschriften Steuerbescheide/Sonstige Verwaltungsakte/Festsetzungsfrist

2.1 Offenbare Unrichtigkeit und sonstige Verwaltungsakte

Fall 1: Offenbare Unrichtigkeit

Hugo Holm-Hansen (H) betreibt einen Gewerbebetrieb und ermittelt seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. H hat monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, für die Umsatzsteuer-Voranmeldung hat er Dauerfristverlängerung erhalten. Dem Finanzamt hat er eine Einzugsermächtigung für sein Geschäftskonto erteilt und begleicht die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen mittels Lastschrifteinzug. So auch für das Kalenderjahr 2011. Für den November 2011 ergab sich bei H eine Umsatzsteuer-Zahllast in Höhe von 1.500 €. Die Umsatzsteuervoranmeldung für November 2011 erfolgte am 7. Januar 2012, am 10. Januar 2012 buchte das Finanzamt die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2011 von seinem Bankkonto ab.

Am 21. Dezember 2012 übermittelte H dem Finanzamt für 2011 in authentifizierter elektronischer Form seine Einkommensteuererklärung für 2011 nebst Einnahmen-Überschuss-Rechnung sowie zeitgleich die Umsatzsteuererklärung für 2011. In der Umsatzsteuererklärung berücksichtigte H die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2011 in Höhe von 1.500 €. In der zeitgleich übermittelten Einnahmen-Überschuss-Rechnung war dieser Betrag in dem Feld „An das Finanzamt gezahlte und ggf. verrechnete Umsatzsteuer“ jedoch nicht enthalten. Stattdessen machte H diese 1.500 € in seiner späteren Einnahmen-Überschuss-Rechnung für das Jahr 2012 als Betriebsausgabe geltend.

Mit Bescheid vom 7. Februar 2013 stellte das Finanzamt die Einkünfte des H aus Gewerbebetrieb für 2011 erklärgungsgemäß gesondert fest. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung von 1.500 € für November 2011 war dementsprechend nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt. Dem H fiel dies zunächst nicht weiter auf, da er wegen des ihm bekannten Zufluss- und Abflussprinzips der Einnahmen-Überschuss-Rechnung davon ausging, die Umsatzsteuer-Vorauszahlung des November 2011 würde erst für das Jahr der tatsächlichen Zahlung in 2012 berücksichtigt werden.

Als das Finanzamt im Jahr 2014 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2012 gesondert feststellte, berücksichtigte es die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2011 nicht als Betriebsausgabe. H wendet sich deshalb an sein Finanzamt und bittet, dieses aus seiner Sicht Versehen zu korrigieren und die gewerblichen Einkünfte um die fraglichen 1.500 € zu mindern. Das Finanzamt wies H auf die sog. 10-Tage-Regelung des § 11 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 EStG hin, wonach die Umsatzsteuer-Vorauszahlung des November 2011 als regelmäßig wiederkehrende Betriebsausgabe noch im Jahr 2011 anzusetzen sei. Am 26. März 2014 beantragte H daraufhin, den Feststellungsbescheid über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2011 zu ändern und die 1.500 € Umsatzsteuer-Vorauszahlung nachträglich als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Zur Begründung führte er an, aus den elektronisch übermittelten Steuererklärungen habe sich eindeutig ergeben, dass für November 2011 Umsatzsteuer-Vorauszahlungen in Höhe von 1.500 € angefallen seien. Die fehlende Angabe in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung sei ein schlichtes Versehen gewesen. Wegen der zeitgleich mit der Einnahmen-Überschuss-Rechnung übermittelten Umsatzsteuererklärung hätte dies dem Finanzamt auch ohne weiteres auffallen müssen. Ihm als steuerlichen Laien sei es nicht zuzumuten, zwischen so komplizierten Regelungen wie der sog. 10-Tage-Regelung auf der einen Seite und dem Zufluss- und Abflussprinzip auf der anderen Seite zu unterscheiden.

Aufgabe: Ist der Feststellungsbescheid vom 7. Februar 2013 im Jahr 2014 zu ändern, indem die Umsatzsteuer-Vorauszahlung in Höhe von 1.500 € als weitere Betriebsausgaben berücksichtigt werden?

Lösung:

Wegen der Bestandskraft (vgl. § 355 AO) und mangels Vorbehalts der Nachprüfung (vgl. § 164 AO) ist eine Änderung des Feststellungsbescheides vom 7. Februar 2013 nur nach den allgemeinen Korrekturvorschriften möglich. In Betracht kommt eine Berichtigung wegen einer offenbaren Unrichtigkeit beim Erlass des Steuerbescheides nach § 129 AO.

Nach § 129 S. 1 AO kann das Finanzamt Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche ihm beim Erlass des Steuerbescheides unterlaufende offensichtliche Unrichtigkeiten jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Steuerpflichtigen ist das Finanzamt zu einer Berichtigung nach § 129 S. 2 AO verpflichtet.

Dazu müsste der Feststellungsbescheid vom 7. Februar 2013 zunächst überhaupt unrichtig sein. Unrichtigkeit bedeutet eine Diskrepanz zwischen dem erklärten und dem an sich gewollten Regelungsinhalt. Die Berichtigung nach § 129 AO bezweckt insofern eine Richtigstellung des bekanntgegebenen fehlerhaften Inhalts hin zum wirklich bei Erlass gewollten Regelungsinhaltes. Der Feststellungsbescheid wäre unrichtig, wenn zu berücksichtigende Betriebsausgaben nicht berücksichtigt und dann der Gewinn zu hoch festgestellt worden ist.

Umsatzsteuer-Vorauszahlungen sind Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und nicht lediglich durchlaufende Posten. Denn als Betriebseinnahmen hat der Gewerbetreibende H nach § 8 Abs. 1 EStG auch die seinen Kunden in Rechnung gestellte und von diesen vereinbahrte Umsatzsteuer zu erfassen; deren Weiterleitung an das Finanzamt bedeutet korrespondierend eine Betriebsausgabe.

Gem. § 11 Abs. 2 S. 1 EStG sind Ausgaben zwar grundsätzlich für das Kalenderjahr anzusetzen, in welchem sie geleistet worden sind (Abflussprinzip). Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abglossen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, gelten jedoch als in diesem Kalenderjahr geleistet (§ 11 Abs. 2 S. 2, Abs. 1 S. 2 EStG). Kurze Zeit in diesem Sinne ist ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen.

Für den Gewerbetreibenden H ist die Umsatzsteuer eine solche regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, da er als sog. Monatsmelder regelmäßig die Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen hat. Der die regelmäßige Wiederkehr bestimmende Zahlungs- und Fälligkeitstermin ist gesetzlich in § 18 Abs. 1 S. 4 UStG geregelt, wonach die Umsatzsteuer-Vorauszahlung am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig ist. Wegen der dem H gem. § 46 S. 1 UStDV gewährten Dauerfristverlängerung verschiebt sich dies um einen Monat. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2011 ist somit am 10. Januar 2012 fällig. Wegen der erteilten Einzugsermächtigung gilt eine wirksame geleistete Zahlung gem. § 224 Abs. 2 Nr. 3 AO am Fälligkeitstag als entrichtet. Somit ist die Umsatzsteuer-Vorauszahlung kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abglossen, zu dem sie wirtschaftlich gehörte. Sie ist daher als Betriebsausgabe für 2011 zu berücksichtigen.

Der Feststellungsbescheid vom 7. Februar 2013 ist somit unrichtig.

Dieser Fehler müsste dem Finanzamt bei Erlass des Steuerbescheides unterlaufen sein. Im Gegensatz zum übrigen Verwaltungsverfahrensrecht nach § 42 VwVfG muss der Fehler nicht im Verwaltungsakt unterlaufen sein, sondern nach § 129 S. 1 AO nur bei dessen Erlass. Daher sind auch solche Unrichtigkeiten berichtigungsfähig, die sich im Laufe der Entstehung des steuerlichen Verwaltungsaktes ergeben, also etwa im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren.

Indes muss die Unrichtigkeit bei Erlass unterlaufen, es muss also ein Fehler bei der Bearbeitung im Finanzamt vorliegen. Das Finanzamt hat im Fall des H jedoch lediglich dessen elektronisch übermittelten Daten übernommen. Der Fehler liegt bereits in der Steuererklärung vor, insofern hat sich das Finanzamt nicht selbst verrechnet oder die Betriebsausgaben vergessen.

Durch die schlichte Übernahme der Angaben und Daten aus der Steuererklärung macht sich das Finanzamt diese Angaben und Daten allerdings zu eigen. Sollte also schon in den Steuererklärungen eine offensichtliche Unrichtigkeit enthalten sein, dann setzt sich diese im Verwaltungsakt fort. Da die Unrichtigkeit

nicht aus dem Bescheid des Finanzamtes selbst erkennbar sein muss, ist § 129 AO auch bei Fällen erklä rungsgemäßer Datenübernahme anwendbar.

Diese Unrichtigkeit müsste aber vor allem auch offenbar sein. Offenbar ist eine Unrichtigkeit dann, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhaltes für jeden klar und eindeutig als Unrichtigkeit erkennbar ist. § 129 AO ist nicht für jegliche Unrichtigkeit konzipiert, wie der Wortlaut in § 129 S. 1 AO belegt: Danach zielt die Vorschrift auf schlichte Schreib- und Rechenfehler ab. An dieser Kategorie hat sich die Auslegung der weiteren Tatbestandsvariante ähnliche offensichtliche Unrichtigkeit zu orientieren. Danach sind nur vergleichbare bloße mechanische Versehen wie Eingabe- oder Übertragungsfehler erfasst.

Keine offensichtlichen Unrichtigkeiten in diesem Sinne sind hingegen Denkfehler – also Irrtümer oder Fehlvorstellungen, die bei der Anwendung einer Rechtsnorm, einer unrichtigen Tatsachenwürdigung oder der Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhaltes unterlaufen. Wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer Tatsache auf einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denkfehler gründet, ist keine ähnliche offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne von § 129 AO gegeben.

Im vorliegenden Fall hat H dem Finanzamt eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2011 übermittelt und darin eine geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung nicht berücksichtigt, obwohl er eben diese Zahlung in der zeitgleich übermittelten Umsatzsteuererklärung ausgewiesen hat. Sollte in einem Steuererklärungsformular eine Angabe schlicht vergessen worden sein, liegt ein bloßes mechanisches Versehen vor. Für solche Flüchtigkeitsfehler ist § 129 AO geschaffen.

Aus Sicht eines objektiven Dritten spricht für einen derartigen Flüchtigkeitsfehler, dass in der zeitgleich übermittelten Umsatzsteuererklärung die fragliche Umsatzsteuer-Vorauszahlung enthalten ist. Das Vorliegen einer Betriebsausgabe ist damit ohne weiteres erkennbar. Dementsprechend würde sich für einen objektiven Dritten die Schlussfolgerung aufdrängen, in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung sei die Position schlicht vergessen worden.

Auf der anderen Seite soll aber eine offensichtliche Unrichtigkeit nur gegeben sein, wenn die Möglichkeit eines Rechtsirrtums ausgeschlossen ist. Bei einem unzutreffenden Subsumtionsvorgang liegt kein bloßes mechanisches Versehen mehr vor, sondern ein Denkvorgang. Auf einen Rechtsirrtum deuten die Einlassungen des H hin, er als Laie könnte nicht zwischen dem Zufluss- und Abflussprinzip auf der einen Seite und der 10-Tage-Regelung in § 11 EStG differenzieren. Die Bezugnahme auf die Normen und Differenzieren an sich bedeuten eine rechtliche Würdigung und einen Subsumtionsvorgang. Inwieweit dem H rechtliche Würdigungen zuzumuten sind oder nicht oder inwieweit Rechtsanwendungsfehler bei Laien entschuldbar sind, spielt für den Anwendungsbereich von § 129 AO keine Rolle. Auch bei einer einfachen Rechtswürdigung aus der Laiensphäre liegt kein bloßes mechanisches Versehen mehr vor, etwa im Sinne eines schlichten Vergessens. Vielmehr deuten die Einlassungen des H darauf hin, dass er die Umsatzsteuer-Vorauszahlung bewusst erst für die Einnahmen-Überschuss-Rechnung des Jahres 2012 aufgespart hat.

Ob tatsächlich ein derartiger Subsumtionsirrtum vorliegt, muss nicht abschließend geklärt werden. Allein die Möglichkeit eines Rechtsirrtums reicht aus, um den Anwendungsbereich von § 129 AO zu sperren.

Es liegt daher keine offensichtliche Unrichtigkeit vor, sodass eine Korrektur nach § 129 AO ausgeschlossen ist.

In Betracht könnte dann eine Korrektur des Feststellungsbescheides vom 7. Februar 2013 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommen. Danach ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.

Tatsachen sind konkrete Vorgänge oder Zustände der Vergangenheit oder Gegenwart, die sinnlich wahrnehmbar und damit dem Beweis zugänglich sind. Tatsachen im Sinne von § 173 AO können alle Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften sein, die Merkmal eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein können. Beim Vorliegen von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen als Betriebsausgaben kann es sich um Tatsachen in diesem Sinne handeln.

Fraglich ist indes, inwieweit diese nachträglich bekannt geworden sind. Denn in der zeitgleichen Umsatzsteuererklärung sind die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen erklärt und jedenfalls damit bekannt geworden. Deren Nichtangabe in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung beruhte lediglich auf einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung (s. o.). Rechtliche Würdigungen, Schlussfolgerungen oder Wertungen sind hingegen keine Tatsachen – sie sind nur das Ergebnis eines Denkvorganges und nicht an sich dem Beweis zugänglich. Mangels nachträglich bekanntgewordener Tatsachen wäre § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO also nicht erfüllt.

Sofern isoliert auf die Betriebsausgabeneigenschaft in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung abzustellen sein sollte, dürfte überdies kein grobes Verschulden des H am nachträglichen Bekanntwerden der Betriebsausgaben vorliegen. Grobes Verschulden liegt vor bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit. Grob fahrlässig handelt, wer die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen und Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlich großem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt. Ein solches Handeln liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger schon einfachste, ganz nahe liegende Überlegungen nicht anstellt und das nicht beachtet, was im gegebenen Fall jedem einleuchten musste.

Die umfassende Kenntnis von steuerrechtlichen Vorschriften ist einem Steuerpflichtigen nicht zumutbar. Aber gem. § 150 Abs. 2 S. 1 AO hat ein Steuerpflichtiger in seiner Steuererklärung die Angaben wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Dazu gehört das gewissenhafte Ausfüllen von Steuererklärungsformularen, gleich ob in Papierform oder auf elektronischem Wege. Hier hatte H das Feld „An das Finanzamt gezahlte und ggf. verrechnete Umsatzsteuer“ schlicht nicht ausgefüllt. Diese unvollständige Erklärung stellt sich als grobe fahrlässige Pflichtverletzung dar.

Zumindest trifft den H somit ein Verschulden an einem nachträglichen Bekanntwerden, sodass eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO auch nicht in Betracht kommt.

Eine Änderung des Feststellungsbescheides vom 7. Februar 2013 kann daher nicht erfolgen.

Fall 2: Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte

Günther Glücklich (G) und Gertrude sind verheiratet gewesen – allerdings nicht glücklich, weshalb sie sich 2014 getrennt und 2015 geschieden haben. Bis zum Jahr 2012 erfolgte eine Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer. In den 2015 abgegebenen Einkommensteuererklärungen für 2013 und 2014 beantragten die Eheleute die Einzelveranlagung zur Einkommensteuer. Für 2015 gab G allein eine Einkommensteuererklärung für sich ab und teilte mit, seit 2014 von Gertrude getrennt zu leben. Für die Jahre 2012 bis 2015 waren Einkommensteuervorauszahlungen gegen G und seine damalige Ehefrau festgesetzt worden. Im Einkommensteuerbescheid 2012 waren die Vorauszahlungen häufig auf die Einkommensteuer der Ehepartner angerechnet worden. Für die Jahre 2013 bis 2015 erfolgten auf die Vorauszahlungen unregelmäßige Zahlungen, ohne dass nähere Tilgungsbestimmungen getroffen wurden.

Das Finanzamt hat G erklärungsgemäß veranlagt und die geleisteten Vorauszahlungen in den Anrechnungsverfügung der jeweiligen Steuerbescheide auf seine Einkommensteuerschuld in voller Höhe angerechnet. Nachdem Gertrude hiergegen Einwendungen erhoben und die hälftige Anrechnung bei sich verlangt hatte, besprach der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes die Angelegenheit mit G an Amtsstelle. Dabei hat G darauf bestanden, weiter die Vorauszahlungen zur vollen Höhe angerechnet zu erhalten.

Trotzdem verfügte das Finanzamt die hälfte Aufteilung der Vorauszahlungen und erließ Abrechnungsbescheide, in denen es die geleisteten Vorauszahlungen nur noch zur Hälfte auf die Einkommensteuerschuld des G anrechnete.

Das Finanzamt hat hierbei die Ansicht vertreten, mangels Anhaltspunkten für eine andere Tilgungsabsicht seien die Zahlungen als für Rechnung beider Eheleute vorgenommen anzusehen. Die zunächst erfolgte vollständige Anrechnung bei G sei rechtswidrig gewesen. G meint, das Finanzamt könne die einmal getroffene Anrechnungsverfügung nicht zurücknehmen.

Aufgabe: Wer hat Recht?

Lösung:

Die bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide sahen zwar eine vollständige Anrechnung zugunsten des G vor. Möglicherweise durfte das Finanzamt die darin vorgenommene Anrechnung der geleisteten Vorauszahlungen jedoch zur Hälfte zurücknehmen. In Betracht kommt hierfür eine Rücknahme nach § 130 AO, sofern die Anrechnungsverfügung rechtswidrig gewesen ist.

Gem. § 130 Abs. 1 AO kann ein rechtswidriger Verwaltungsakt ganz oder teilweise zurückgenommen werden, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist.

Die Anrechnung auf die Einkommensteuerschuld des G für die Jahre 2013 bis 2015 müsste rechtswidrig gewesen sein. Gem. § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist derjenige anrechnungsberechtigt, auf dessen Rechnung eine Zahlung bewirkt worden ist. Es kommt nicht darauf an, von wem oder mit wessen Mitteln gezahlt worden ist. Vielmehr ist entscheidend, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden getilgt werden soll. Hierbei ist darauf abzustellen, wie dieser Wille im Zeitpunkt der Zahlung für das Finanzamt erkennbar ist.

Bei Bestehen einer Ehe und nicht dauerndem Getrenntleben ist bei Ehegatten in Ermangelung entgegenstehender Absichtsbekundungen bei einer Zahlung auf die gemeinsame Steuerschuld davon auszugehen, dass ein Ehegatte auch die Tilgung der Steuerschuld des anderen Ehegatten bewirken will. Maßgeblich ist die Perspektive zum Zeitpunkt der Vorauszahlungen. Sollten sich die Ehegatten später trennen, ist dies für die Beurteilung der Tilgungsabsicht noch nicht maßgeblich.

Objektiv waren danach die Vorauszahlungen hälftig auf die Steuerschuld der Ehegatten aufzuteilen. Da jedoch in den Einkommensteuerbescheiden die Anrechnungsverfügung eine vollständige Anrechnung auf die Steuerschuld des G vorsah, lagen insoweit rechtswidrige Verwaltungsakte vor.

Grundsätzlich können dergestalt rechtswidrige Verwaltungsakte auch nach ihrer Unanfechtbarkeit ganz oder teilweise zurückgenommen werden. Hier also zur Hälfte, da die Anrechnungsverfügungen insoweit rechtswidrig gewesen sind.

Begünstigende Verwaltungsakte sind jedoch nur unter den zusätzlichen Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO zurücknehmbar. Möglicherweise ist die Anrechnungsverfügung auf die Einkommensteuerschuld des G ein solcher begünstigender Verwaltungsakt. Die Anrechnungsverfügung für sich wirkt zwar noch nicht rechtsbegründend, da sie keine Rechte und Pflichten zur Entstehung bringt, die ein Steuerpflichtiger nicht auch ohne sie hätte. Sie kann jedoch die Basis für Vertrauenschutz durch einen nachfolgenden Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 AO sein. Denn je nach dem Ergebnis der Anrechnung kann sich ein Leistungsgebot oder ein Erstattungsanspruch ergeben, so dass sich die Anrechnungsverfügung als ein deklaratorischer (bestätigender) Verwaltungsakt darstellt. Auch ein ein Recht lediglich bestätigender Verwaltungsakt kann ein begünstigender Verwaltungsakt sein. Somit liegt ein den G begünstigender Verwaltungsakt vor, der nur unter den zusätzlichen Tatbestandsvoraussetzungen nach § 130 Abs. 2 AO rücknehmbar ist.

Die Tatbestandsmerkmale des § 130 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 AO sind nicht einschlägig, es hat das zuständige Finanzamt gehandelt und für unlautere Mittel des G gibt es keine Anhaltspunkte. Nach § 130 Abs. 2

Nr. 3 AO darf ein Verwaltungsakt zurückgenommen werden, wenn ihn der Begünstigte durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren. Bei der Steuererklärung hat G jedoch korrekte Angaben gemacht; die Trennung hat er zeitnah in der nächstfolgenden Steuererklärung mitgeteilt.

Gem. § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO darf ein begünstigender Verwaltungsakt zurückgenommen werden, wenn seine Rechtswidrigkeit dem Begünstigten bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Aus dem Einkommensteuerbescheid 2012 war dem G die hälftige Anrechnung der Einkommensteuervorauszahlungen bekannt. Auch für die Jahre 2013 bis 2015 waren G und Gertrude noch verheiratet. Dass Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer mangels abweichender Tilgungsbestimmung hälftig auf die Ehepartner aufzuteilen sind, war dem G insoweit bekannt. Daher war dem G auch die Rechtswidrigkeit der in den Einkommensteuerbescheiden erfolgten von der bisherigen Praxis abweichenden vollständigen Anrechnung bekannt.

Gemäß § 130 Abs. 2 AO darf ein rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakt zurückgenommen werden, es handelt sich bei der Rücknahmeentscheidung dementsprechend um eine Ermessensentscheidung. § 130 Abs. 1 und Abs. 2 AO enthalten allerdings keine näheren Grundsätze für die Ermessensausübung, sodass auf die allgemeinen Maßstäbe für die Ermessensausübung nach § 5 AO zurückzugreifen ist. Danach hat das Finanzamt sein Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.

Es kommt also auf den Zweck der Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte an. Aus § 130 Abs. 2 AO wird deutlich, dass der Gesetzgeber die Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte nicht für obligatorisch erklärt hat. Denn dann wäre als Rechtsfolge eine gebundene Entscheidung vorgesehen. Der Zweck der Ermächtigung in § 130 AO ist insofern darin zu sehen, zwischen der materiellen Gerechtigkeit einerseits und dem bei Bestandskraft eingetretenem Rechtsfrieden andererseits eine Abwägung zu treffen. Der Bestandskraft als Ausdruck des eingetretenen Rechtsfriedens kommt hierbei besonderes Gewicht zu, wie die zusätzlichen Rücknahmevervoraussetzungen in Abs. 2 verdeutlichen.

Aus § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO ist zugleich eine Ermessenslenkung zu entnehmen. Besteht nämlich kein Grund für einen besonderen Vertrauenschutz des Begünstigten, so kommt der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Ausdruck materieller Rechtmäßigkeit besonderes Gewicht zu. Insofern überwiegt das Interesse des Fiskus am Erhalt der Steuereinnahmen und das Gebot der gesetzmäßigen Besteuerung das Interesse des Begünstigten, einen ihm zu Unrecht gewährten Vorteil behalten zu dürfen. G kannte die Rechtswidrigkeit des ihm durch die vollständige Anrechnung gewährten Vorteils. Danach erscheint es ermessengerecht, die rechtswidrige vollständige Anrechnung zur Hälfte zurückzunehmen.

Als weitere Rücknahmevervoraussetzung ist § 130 Abs. 3 AO zu beachten. Danach darf das Finanzamt einen rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakt nur innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt zurücknehmen, in dem es Kenntnis von den die Rücknahme begründenden Tatsachen erhält.

Fraglich ist, worauf die Kenntnis zu beziehen ist. Wenn nur auf die Erkenntnis der die Rücknahme rechtfertigenden Tatsachen abzustellen sein sollte, dann wäre vorliegend die einjährige Rücknahmefrist bereits abgelaufen. Denn das Finanzamt hatte Kenntnis von der Ehe, dem Zusammenleben und den Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer.

Allerdings würde bei dieser Sicht § 130 Abs. 2 AO weitgehend leerlaufen, da dann bei aus bloßer Rechtskenntnis erlassenen Verwaltungsakten die Rücknahmefrist in den meisten Fällen bereits abgelaufen sein dürfte, wenn das Finanzamt die Rechtswidrigkeit seines Verhaltens erkennt. Hat das Finanzamt beim Erlass eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes den ihm vollständig bekannten Sachverhalt unrichtig gewürdigt, beginnt die Ausschlussfrist für die Rücknahme des Verwaltungsaktes daher erst dann, wenn der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes auch die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes erkennt. Als die frühere Ehefrau Gertrude Einwendungen gegen die Anrechnungsverfügung erhob und der Sach-

bearbeiter den Vorgang mit G erörterte, war ihm Rechtswidrigkeit der ursprünglichen Anrechnungsverfügungen in den Einkommensteuerbescheiden bekannt. Bei anschließendem Erlass des Abrechnungsbescheides und damit der Rücknahme der ursprünglichen rechtswidrigen Anrechnungsverfügungen war die Jahresfrist noch nicht abgelaufen. Daher durfte die Rücknahme gemäß § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO erfolgen.

Die hälftige Rücknahme der Anrechnungsverfügung ist gem. § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO rechtmäßig, in diesem Streit hat also das Finanzamt recht.

Fall 3: Widerruf rechtmäßiger Verwaltungsakte

Ludger Lustig (L) war bis 2010 Pächter und Betreiber eines Gewerbebetriebes in Hamburg. Mit Steuerbescheiden vom 14. Januar 2005 wurden gegen ihn Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer für mehrere frühere Jahre in der Gesamthöhe von 200.000 € festgesetzt. Die Steuerbescheide wurden bestandskräftig.

L konnte diese wegen seines mittlerweile ertragsschwachen Gewerbebetriebes jedoch nicht begleichen. Er legte dem Finanzamt zutreffend seine aktuellen Vermögens- und Einkommensverhältnisse offen und beantragte die Stundung der rückständigen Steuern sowie die Bewilligung einer ratenweisen Begleichung. Antragsgemäß stundete das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Mai 2006 die rückständigen Steuern und bewilligte monatliche Ratenzahlung zu je 1.000 €. Dies geschah unter dem Vorbehalt des Widerrufs für den Fall, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des L dies rechtfertigten. Angesichts der aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des L sah das Finanzamt von der Leistung einer Sicherheit ab. Von 2006 bis 2010 zahlte L insgesamt 67.000 € auf die Steuerschulden.

Im Mai 2010 gab L seinen Betrieb auf und siedelte nach Frankreich über, um dort einen neuen Gewerbebetrieb aufzubauen. Zunächst erzielte er dort jedoch gar keine Einnahmen und leistete daher auch keine Ratenzahlungen mehr. Auf seinen Antrag setzte das Finanzamt die Ratenzahlung bis zum Mai 2012 aus. Aber auch nach Mai 2012 nahm L die Zahlungen nicht wieder auf. Das Finanzamt drohte ihm daraufhin den Widerruf der Ratenzahlungsbewilligung an. Daraufhin teilte der L dem Finanzamt mit, dass er den neuen Betrieb in Frankreich bereits im Herbst 2011 seiner Lebensgefährten zum Weiterbetrieb überlassen habe. Er selbst erziele jetzt überhaupt keine eigenen Einnahmen mehr.

Mit Bescheid vom Juli 2012 widerrief das Finanzamt daraufhin die Stundungsbewilligung vom 24. Mai 2006 sowie die Ratenzahlungsbewilligung. Es forderte den L auf, die noch offenen rückständigen Steuern in Höhe von 133.000 € zu entrichten.

L hält den Widerruf der Stundung und Ratenzahlungsbewilligung für rechtswidrig. Er habe schließlich immer noch nicht die finanziellen Mittel, um die rückständigen Steuern zu zahlen. Form- und fristgerecht erhebt er Einspruch gegen den Bescheid vom Juli 2012.

Aufgabe: Hat der zulässige Einspruch des L Aussicht auf Erfolg?

Lösung:

Der gemäß Aufgabenstellung zulässige Einspruch hat Aussicht auf Erfolg, soweit der Bescheid vom Juli 2012 rechtswidrig ist und den L in seinen Rechten verletzt.

Dies hängt davon ab, inwieweit das Finanzamt die Stundung und Ratenzahlungsbewilligung widerufen durfte. Als Rechtsgrundlage für den Widerruf der Stundung kommt § 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Danach darf ein rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakt auch nach seiner Unanfechtbarkeit ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden, wenn der Widerruf durch Rechtsvorschrift zugelassen oder im Verwaltungsakt vorbehalten ist. Hier kommt ein Widerrufsvorbehalt im Verwaltungsakt in Betracht.

Bei der mit Bescheid vom 24. Mai 2006 bewilligten Stundung nach § 222 AO handelt es sich um einen begünstigenden Verwaltungsakt. Denn dem L wird hierdurch ein Recht gewährt und die an sich gebotene sofortige Begleichung der Steuerschulden zeitlich hinausgeschoben.

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Siegfried Fränznick

Falltraining Bilanzsteuerrecht

4. Auflage

Mit zwei kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
Verlag

H. Die prüfungsrelevanten Fragen/Fälle

Hinweis! Nach den Fällen ist Raum für Notizen zur selbständigen Lösung. Die Lösungsvorschläge befinden sich im Buch ab Seite 131.

1. Allgemeines

In den überwiegenden Sachverhalten ist zunächst zu prüfen, ob überhaupt ein oder mehrere Ansätze in der Bilanz zu erfolgen haben.

Nach § 246 Abs. 1 S. 1 HGB sind in der Bilanz Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten vollständig aufzunehmen, soweit keine Ansatzwahlrechte oder -verbote bestehen.

Es sind alle **bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände**, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen, die:

- in personeller Hinsicht dem Kaufmann und
- in sachlicher Hinsicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind.

Die **Vollständigkeit** betrifft die Frage, ob Gegenstände überhaupt anzusetzen sind:

- Ansatz dem Grunde nach.

Die **Werterfassung** regeln die **Bewertungsvorschriften**:

- Ansatz der Höhe nach.

2. Der Vermögensgegenstand und das Wirtschaftsgut

Das Steuerrecht verwendet den Begriff **Wirtschaftsgut** (§§ 4–6 EStG).

Nach herrschender Auffassung sind beide Begriffe im Wesentlichen **inhaltsgleich** (BFH vom 19.06.1997, IV R 16/95, BStBl II 1997, 808).

Aktivierungsfähigkeit erfordert einen wirtschaftlich **realisierbaren Vermögenswert**.

Dies ist der Fall, wenn ein fremder Dritter bei Fortführung des Unternehmens diesen Gegenstand im Rahmen der Kaufpreisbemessung berücksichtigen würde.

Nicht erforderlich für die Annahme eines Wirtschaftsgutes im Gegensatz zum Vermögensgegenstand, ist die **Einzelveräußerbarkeit**, es reicht hier die grundsätzliche Verkäuflichkeit, wenn auch nur im Zusammenhang mit anderen Gütern (so der BFH auch für Vermögensgegenstände nach HGB, verschiedene Auffassungen in handelsrechtlicher Kommentierung: nur VG, wenn einzelveräußerbar).

Siehe hierzu § 246 Abs. 1 S. 4 HGB, der den entgeltlich erworbenen Firmenwert, der nicht einzeln veräußerbar ist, zum Vermögensgegenstand erklärt („gilt“).

Maßgebend ist die **wirtschaftliche Betrachtungsweise**.

Wirtschaftsgüter sind (H 4.2 Abs. 1 „Wirtschaftsgut“ EStH):

- nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts, sondern
- auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren
- Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die
- gesondert bewertbar und
- veräußerbar (einzeln oder mit dem Betrieb) sind (**verkehrsfähig**) und
- in der Regel einen Nutzen über das Geschäftsjahr hinaus haben (beachte BFH vom 26.11.2014, BStBl II 2015, 325 für Entnahme einer Rückkaufoption aus einem Leasingvertrag).

Immaterielle Vorteile als Wirtschaftsgüter

Die Frage, ob ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut gegeben ist, stellt sich vor allem bei immateriellen Wirtschaftsgütern z.B.: Nutzungsrechte, Patente, Marken-, Verlags-, Belieferungs-, Optionsrechte, Konzessionen, Lizenzen, Gebrauchsmuster, Fabrikationsverfahren, Know-how, etc.

Für die Aktivierungsmöglichkeit und dann -pflicht in der Steuer- wie dann auch in der Handelsbilanz gilt:

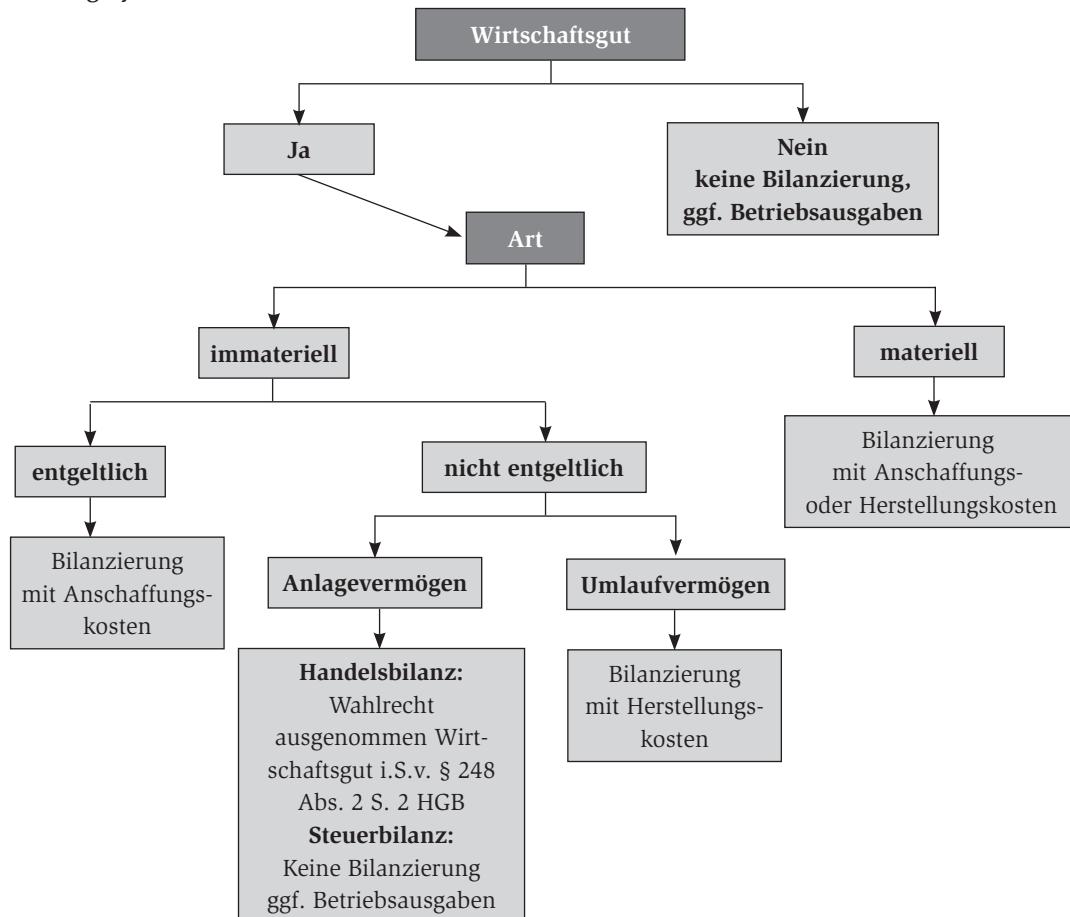
- Aufwendungen für diese Wirtschaftsgüter müssen zum **Erwerb durch Anschaffung** geführt haben und klar und einwandfrei von den übrigen Aufwendungen abgrenzbar sein (BFH vom 28.05.1979, I R 1/76, BStBl II 1979, 734).
- Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist **entgeltlich erworben**, wenn es durch einen **Hoheitsakt oder ein Rechtsgeschäft** aufgrund einer bestimmten Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist (R 5.5 Abs. 2 EStR).

„Entgeltlicher Erwerb“ besagt:

- Es muss sich um einen **abgeleiteten Erwerb** handeln.
- Gegenstand des Erwerbsvorgangs muss das immaterielle Anlagegut als solches gewesen sein.
- Es muss ein Entgelt gezahlt worden sein.
- Das Entgelt muss Gegenleistung für die Leistung des immateriellen Wirtschaftsguts sein.

Nach § 248 Abs. 2 HGB besteht für selbst erstellte immaterielle WG ein Wahlrecht, diese zu aktivieren (siehe aber später bei Besprechung der Bilanzposten).

Regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen – z.B. Provisionen, für die Vermittlung von Abonnement-verträgen, sowie **umsatzabhängige Lizenzgebühren** und Honorare – (BFH vom 29.10.1969, I 93/64, BStBl II 1970, 178 und vom 23.09.1969, I R 22/66, BStBl II 1970, 100) können **nicht als Anschaffungskosten** eines immateriellen Wirtschaftsguts aktiviert werden.

Entgeltlicher Erwerb bei immateriellen Wirtschaftsgütern**Prüfungssystematik**

Ansatz dem Grunde nach

Fall 6:

Die A-GmbH hat im November 06 ein Patent „Hertzbestimmung von Stimmbändern“ entwickelt, das künftig für Musikproduktionen von Gesangskünstlern genutzt werden soll. Die für die Entwicklung entstandenen Kosten (die den Aufwendungen entsprechen) betragen 22.500 € und sind entsprechend auf den Aufwandskonten erfasst. Die Erfindung ist für zehn Jahre geschützt.

Weitere 4.200 € hat der Arbeitnehmer Schmidt als Erfindervergütung für seine Erfindung „Digitale Umsetzung analoger Aufnahmen“ erhalten, die von der A-GmbH erfolgreich bei der Aufarbeitung alter Tonaufnahmen verwendet wird. Schmidt und die A-GmbH sind sich einig, dass ein Patent dafür nicht angemeldet wird, aber die A-GmbH die Erfindung fünf Jahre nutzen darf, ohne dass Schmidt jemand anderem davon erzählt. Schmidt hatte die Erfindung nach Feierabend in seinem Hobbykeller entwickelt, ohne einen Auftrag dafür erhalten zu haben. Er hat die Erfindung am 10. August 06 vorgestellt. Nachdem Einigung über die Nutzung bestand, wurden 4.200 € im August gezahlt und als sonstiger betrieblicher Aufwand gebucht.

Aufgabe: Nehmen Sie bilanzrechtlich Stellung.

Fall 7:

Die Werbe-GmbH (W) ließ durch die Werbeagentur A Werbefilme (Werbespots) zur langfristigen Verwertung im eigenen Betrieb herstellen.

Aufgabe der L war es ferner, dafür zu sorgen, dass die an der Gestaltung der Werbefilme mitwirkenden Personen der W sämtliche Urheber- und Nutzungsrechte einräumen.

Die W zahlte ferner für den Erwerb einer Internetadresse (Domain Namen) 10.000 € an A.

Aufgabe: Beurteilen Sie den vorliegenden Sachverhalt aus der Sicht der W.

Fall 8:

Die Betriebsgemeinschaft A und B bewirtschaftet einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Aufgrund eines notariellen Kaufangebots der X-GmbH veräußerten A und B einen forstwirtschaftlich genutzten Teil ihres Hofes an die X-GmbH.

Entsprechend dem Kaufangebot setzte sich der Kaufpreis für den Grund und Boden in Höhe von 4,10 €/qm aus einem von der Käuferin angenommenen durchschnittlichen Verkehrswert von 0,45 €/qm, einem Standortzuschlag von 0,65 €/qm und einem besonderen Interessenzuschlag von 3,00 €/qm zusammen. Zu dem Interessenzuschlag heißt es in dem notariellen Kaufvertrag, dass die Käuferin diesen zu zahlen bereit sei, um in kurzer Zeit Eigentümer und Besitzer des Grund und Bodens werden zu können. Die X-GmbH hatte die Absicht, unmittelbar nach dem Kauf atomares Material zu lagern (bzw. auf einer noch zu errichtenden Anlage wiederaufzubereiten).

A und B sind der Auffassung, der vereinbarte Interessenzuschlag im Rahmen des Kaufpreises sei allein für den Teil des Salzstocks unter dem veräußerten Grund und Boden gezahlt worden.

Dieser Salzstock sei Privatvermögen und der darauf entfallende Veräußerungserlös falle nicht unter die Einkommensbesteuerung.

Aufgabe: Nehmen Sie zur (bilanz-)steuerrechtlichen Behandlung beim Veräußerer und Erwerber Stellung.

Weitere Beispiele aus der **steuerlichen** Rechtsprechung:

1. Ein Steuerpflichtiger mietet einen Büroraum und bereitet die Eröffnung eines Fabrikationsbetriebs vor. Dadurch entstehen Mietaufwendungen, Löhne, Sozialabgaben, Telefonkosten, Reisekosten, Anlernkosten, Kfz-Kosten und Reklamekosten.
Durch die vorbereitenden Betriebsausgaben wird kein Wirtschaftsgut geschaffen. Die Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abzusetzen (BFH vom 28.01.1954, IV 255/53 U, BStBl III 1954, 109).
2. Ein Kieswerk zahlt freiwillig einen Zuschuss an die Stadt zum Ausbau der zu seinem Grundstück führenden öffentlichen Straße.
Der Betrieb hat mit dem Ausbau der Straße zwar einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt, (immaterielles Wirtschaftsgut). Es handelt sich jedoch um eine originären und nicht um eine abgeleiteten Erwerb. Die Stadt hat den Vorteil nicht eingeräumt, wie sie andererseits keine Gegenleistung erhalten hat (BFH vom 20.02.1980, VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687). Das Kieswerk hat kein Alleinnutzungsrecht der Straße.
3. Ein Betriebsinhaber zahlt einen Zuschuss an das Elektrizitätswerk, damit dieses zur Sicherstellung des Bedarfs an Strom einen nur für den Unternehmer bestimmten Transformator errichtet.
Durch die Zahlung erwirbt der Steuerpflichtige Ansprüche gegen das E-Werk (rechtsähnliche Position), die die Annahme eines immateriellen Wirtschaftsguts rechtfertigt.
Das Wirtschaftsgut „gesicherte Energieversorgung“ ist auch entgeltlich erworben. Der Zuschuss ist nach § 7 EStG auf die Nutzungsdauer zu verteilen (BFH vom 26.06.1969, VI 239/65, BStBl II 1970, 35).
4. A zahlt an den Hersteller einer Tiefgarage 50.000 €,
 - a) da er sich hiervon bessere Parkmöglichkeiten für seinen Kunden verspricht,
 - b) dafür erhält er 10 für seine Kunden reservierte Parkplätze eingeräumt.

Im Fall a) ist kein immaterielles Wirtschaftsgut entstanden, da es an einem besonderen Vorteil, an einer greifbaren Einzelheit für den Betrieb fehlt,

Im Fall b) ist dagegen ein besonderer Vorteil an einer greifbaren Einzelheit für den Betrieb erworben worden, ein immaterielles Wirtschaftsgut liegt vor.
5. Der Auftraggeber eines Handelsvertreters hat nach § 89b Abs. 1 HGB eine **Ausgleichszahlung** geleistet.
Der Unternehmer erlangt keine neuen geschäftlichen Vorteile. Die Zahlung ist ein Ausgleich für die Vorteile, die aus der Geschäftsverbindung mit vom Handelsvertreter geworbenen Kunden bereits vorliegen. Da kein Erwerb eines Wirtschaftsguts vorliegt, gehört die Ausgleichszahlung zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben (BFH vom 31.10.1974, III R 135/73, BStBl II 1975, 85), siehe dagegen Beispiel 6.
6. Ein Handelsvertreter zahlt bei Übernahme der Vertretung für den Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB seines Vorgängers und zum Erwerb des Kundenstamms eine Abfindung. Der Handelsvertreter hat den Abfindungsaufwand als Anschaffungskosten für eine entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu aktivieren und auf die Zeit der voraussichtlichen Wirksamkeit zu verteilen (H 5.5 „Vertreterrecht“ EStH).
7. Durch die Herstellung von **Werbefilmen** (Werbespots) im Rahmen einer sog. unechten Auftragsproduktion werden beim Filmhersteller immaterielle und keine körperlichen Wirtschaftsgüter geschaffen. Die Filme sind deshalb nicht zu aktivieren (BFH vom 20.09.1995, X R 225/93, BStBl II 1997, 320). Bei echter Auftragsproduktion wird entgeltlich erworben. Der Filmproduzent hat seine erstellten Filme zunächst als Umlaufvermögen zu aktivieren, H 5.5 „Filmrechte“ EStH; vgl. BMF vom 23.02.2001, IV A 6 – S 2241 – 8/01 (BStBl I 2001, 175 ff. zur Behandlung von Film- und Fernsehfonds, ähnlich Literatur zu Internetauftritten in BBK F 12, 6535).

8. Der Erwerb einer **Internetadresse** führt zu einem nichtabnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgut (BFH vom 19.10.2006, III R 6/05, DB 2007, 430).
9. Spielerlaubnisse nach Maßgabe des Lizenzspielerstatus des DFB (BFH vom 14.12.011, BStBl I 2012, 967, H 5.5 „Immaterielle Wirtschaftsgüter“ EStH).

Selbständige Bewertbarkeit als Voraussetzung für ein Wirtschaftsgut

Ein Wirtschaftsgut muss **selbständig bewertbar** sein.

Ein Erwerber des Betriebs würde dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen (BFH vom 29.04.1965, IV 403/62 U, BStBl III 1965, 414).

Die **selbständige Nutzbarkeit** ist im Gegensatz zur Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG bzw. zum Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG **nicht erforderlich**.

Keine **selbständige Bewertbarkeit** in folgenden Fällen:

- Heizungen (BFH vom 20.03.1975, IV R 16/72, BStBl II 1975, 689),
- Elektro-Nachtspeicheröfen (BFH vom 09.11.1976, VIII R 27/75, BStBl II 1977, 306),
- Personenfahrräder, Be- und Entlüftungsanlagen eines Gebäudes, Feuerlöschanlagen in Fabriken oder Warenhäusern (BFH vom 15.02.1980, III R 105/78, BStBl II 1980, 409, BFH vom 07.10.1983, III R 138/80, BStBl II 1984, 262) oder
- bei Rolltreppen eines Kaufhauses (BFH vom 21.10.1993, IV R 87/92, BStBl II 1994, 176).

Selbständige Bewertbarkeit

- Selbständige Gebäudeteile wie Betriebsvorrichtungen (BFH vom 31.08.1971, VIII R 61/68, BStBl II 1971, 768).
- Einbauten für vorübergehende Zwecke, Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen (BFH vom 26.11.1973, GrS 5/71, BStBl II 1974, 132; BdF vom 26.07.1974, IV B 2 – S-2196-16/74, BStBl I 1974, 498).
- Maschinenwerkzeuge (Bohrer, Fräser, Drehstähle und Sägeblätter), BFH vom 10.10.1972, IV R 102/68, BStBl II 1973, 53.
- Das Leitungsnetz eines Versorgungsunternehmens entsprechend seinen Teilstrukturen (Antransport, Fern- und Zwischentransport, Abnehmergruppen) kann in mehrere Wirtschaftsgüter aufzuteilen sein (BFH vom 16.12.1987, X R 12/82, BStBl II 1988, 539).
- Nachträglich errichtete Garagen bei Mietwohnkomplexen, wenn die Errichtung nicht Bestandteil der Baugenehmigung war (BFH vom 22.09.2005, IX R 26/04).

In **Zweifelsfällen** ist die **Verkehrsauffassung** (Auffassung der am Wirtschaftsleben beteiligten Personen) maßgebend.

Selbständige Bewertbarkeit verlangt nicht auch eine **selbständige Veräußerbarkeit**.

Verbindung von Sachen

Ob eine bewegliche Sache nach ihrer Verbindung mit einer anderen beweglichen Sache noch ein eigenes selbständiges Wirtschaftsgut ist oder nur ein unselbstständiger Teil eines anderen Wirtschaftsguts, ist nach der **allgemeinen Verkehrsanschauung** zu entscheiden.

Der Nutzungs- und Funktionszusammenhang, in dem die Sachen nach der Verbindung stehen, ist für sich allein kein geeignetes Beurteilungsmerkmal.

Für die Selbständigkeit oder Zusammenfassung sind von Bedeutung:

- der Zweck,
- die Festigkeit der Verbindung (§ 93 BGB),
- die Zeitdauer, auf die die Verbindung angelegt ist, sowie
- das äußere Erscheinungsbild vor und nach der Verbindung (BFH vom 16.02.1990, III B 90/88, BStBl II 1990, 794; BFH vom 28.09.1990, III R 77/89, BStBl II 1991, 361).

Fall 9:

Die Kompressor-GmbH erwarb im Jahr 03 einen Schraubenkompressor, für den sie Investitionszulage für ein bewegliches Wirtschaftsgut begehrte.

Der Schraubenkompressor dient der Luftverdichtung im zu verarbeitenden Produkt. Dabei wird dem Produkt die Luft über ein 2 bis 3 m langes Rohr zugefügt, das den Kompressor mit der Anlage verbindet. Die Verbindung wird durch eine Verschraubung hergestellt. Mit der zugeführten Luft wird das Verarbeitungsergebnis verbessert.

Im Jahr 03 wurde der Schraubenkompressor an eine gemietete Anlage zu Versuchszwecken angegeschlossen. Da sich das Verfahren bewährte, erwarb die GmbH im Jahre 04 eine eigene größere Anlage und schloss den Kompressor an diese an.

Außerdem erwarb sie einen Ladekran, der auf einem Lkw aufgebaut wurde.

Der Kran wurde nach Vorbereitung des Lkw mit verschiedenen Bolzen und Schrauben mit dem Lkw verbunden.

Das Finanzamt versagte die Zulage insoweit mit der Begründung, dass es sich bei der Anschaffung des Schraubenkompressors und des Ladekrans um nachträgliche Herstellungskosten handele.

Frage: Ist die Auffassung des Finanzamtes rechtlich zutreffend?

3. Personelle Zurechnung von Vermögensgegenständen (§ 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB)

3.1 Wirtschaftliches Eigentum im Allgemeinen

Der Kaufmann hat nur „seine“ Vermögensgegenstände zu bilanzieren.

Die Zuordnung von Vermögensgegenständen richtet sich danach, wer „wirtschaftlicher Eigentümer“ des Gegenstandes ist.

In der Regel ist dies der **zivilrechtliche Eigentümer**.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist aber auch derjenige, der – ohne rechtliches Eigentum – die **tatsächliche Sachherrschaft** über einen Vermögensgegenstand in der Weise ausübt, dass er den bürgerlichen Eigentümer wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausschließt (vgl. § 246 Abs. 1 S. 2, 2. HS HGB und § 39 AO).

Entscheidend ist das **Gesamtbild** der Verhältnisse.

Die tatsächliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand hat in der Regel derjenige, bei dem **Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten** der Sache liegen (vgl. BFH vom 08.03.1977, VIII R 180/74, BStBl II 1977, 629).

Weitgehende Verfügungsmöglichkeiten allein begründen aber noch kein wirtschaftliches Eigentum.

Bedeutende Fälle der vom Zivilrecht abweichenden Zurechnung

- **Erwerb unter Eigentumsvorbehalt**

Trotz des noch fehlenden – weil aufschiebend bedingten – Eigentumsüberganges ist der Gegenstand i.d.R. **dem Erwerber (Vorbehaltskäufer) zuzurechnen**, der die Sache auch bereits besitzt (§ 449 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB).

- **Sicherungsübereignung**

Die Eigentumsübertragung erfolgt mit der Vereinbarung, das Sicherungsgut bei Nichterfüllung der gesicherten Forderung zu verwerten, den Besitz des Sicherungsgutes aber beim Sicherungsgebers zu belassen (Besitzmittlungsverhältnis).

Die sicherungsübereigneten Gegenstände sind dem nutzungsberechtigten **Sicherungsgeber zuzurechnen** (§§ 930, 870 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 AO).

Band 4

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Siegfried Fränznick

Falltraining Besteuerung
der Personengesellschaften

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
Verlag

V. Die laufende Besteuerung von Mitunternehmerschaften

1. Betriebsvermögen einer Personengesellschaft

1.1 Handelsrechtliches Vermögen/Abgrenzung zum steuerlichen Vermögen

Handelsrecht

Es gelten die allgemeinen Grundsätze wie für alle Kaufleute. Die Personengesellschaft darf nur diejenigen Vermögensgegenstände bilanzieren, die bei wirtschaftlicher Betrachtung **Gesamthandsvermögen** (= **Gesellschaftsvermögen**) sind (§ 718 BGB).

Zum Gesamthandsvermögen gehören:

- die Beiträge der Gesellschafter (= Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter entsprechend einer Verpflichtung im Gesellschaftsvertrag in die Gesellschaft einbringen,
- die durch die Geschäftsführung der Gesellschaft erworbenen Gegenstände,
- was aufgrund eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstandes erworben wird.

Steuerrecht

Maßgebend für die Bilanzierung ist bei Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum nicht das zivilrechtliche, sondern das **wirtschaftliche Eigentum** (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 Abs. 2 AO).

Beispiel:

Eine KG erwirbt mit Kaufvertrag vom 01.10.01 ein Grundstück. Nutzungen, Lasten und Gefahr gehen laut Vertrag am 01.11.01 über. Die Eintragung im Grundbuch erfolgt erst am 10.01.02.

Lösung:

Die KG ist bereits ab 01.11.01 wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks und muss es in ihrer Bilanz zum 31.12.01 ausweisen.

Gewillkürtes Gesamthandsvermögen gibt es bei einer Personengesellschaft nicht (BFH vom 20.05.1994, BFH/NV 1995, 101).

Beispiel:

Eine OHG erwirbt Wertpapiere.

Lösung:

Unabhängig von der Frage, ob die Wertpapiere beim Einzelunternehmer zum Betriebsvermögen gezogen werden können, gehören die Wertpapiere zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft.

Beispiel:

Eine KG ist Eigentümerin eines bebauten Grundstücks, das wie folgt genutzt wird:

- eigenbetriebliche Zwecke 20 %
- fremdbetriebliche Zwecke 30 %
- fremde Wohnzwecke 50 %

Lösung:

Das **Gebäude** besteht aus **3 Wirtschaftsgütern** (R 4.2 Abs. 4 EStR). Unabhängig von dieser (steuerlichen) Aufteilung ist das Grundstück in vollem Umfang bei der KG als Gesamthandsvermögen zu bilanzieren (R 4.2 Abs. 11 EStR).

1.2 Steuerliches „Privatvermögen“

Gesamthandsvermögen ist nicht automatisch **steuerliches Betriebsvermögen**.

Ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens kann nicht (steuerliches) Betriebsvermögen sein, wenn es **ausschließlich** oder **fast ausschließlich** der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer der Gesellschaft dient.

Beispiel 1:

An der A-OHG sind B und C mit jeweils 50 % beteiligt. Im Betriebsvermögen der OHG ist ein Einfamilienhaus bilanziert, das vom Gesellschafter B nicht nur vorübergehend unentgeltlich für eigene Wohnzwecke genutzt wird.

Lösung:

Das Einfamilienhaus ist Gesamthandsvermögen der OHG, gehört jedoch nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der OHG.

Es rechnet zum notwendigen privaten Vermögen der Gesellschafter (**H 4.2 Abs. 11 < Ausnahme bei privater Nutzung > EStH**).

Der **Maßgeblichkeitsgrundsatz** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) wird in diesem Fall **durchbrochen**.

Beispiel 2:

Die Personengesellschaft gewährt einem Gesellschafter ein **zinsloses** und **ungesichertes Darlehen**.

Lösung:

Die **Darlehensforderung ist privatrechtlich Gesamthandsvermögen der Gesellschaft**.

Das Gesellschaftsvermögen und die sich in den Kapitalkonten manifestierenden Anteile der einzelnen Gesellschafter an ihm ändern sich somit nicht.

Steuerlich indessen darf die **Darlehensforderung nicht mehr als Betriebsvermögen erfasst werden** (BFH vom 09.05.1996, BStBl II 1996, 642).

Da sie jedoch weiterhin zum Gesamthandsvermögen gehört, stellt sie sich als **Entnahme** dar, die allen **Gesellschaftern anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zuzurechnen ist** (**H 4.3 Abs. 2-4 < Personengesellschaften > EStH**).

Wird die **Darlehensforderung uneinbringlich**, entfällt mithin nicht nur die steuerliche Berechtigung einer Teilwertabschreibung, sondern auch die Möglichkeit, dass beim Ausscheiden des Schuldners aus der Gesellschaft die verbleibenden Gesellschafter einen steuerlichen Verlust geltend machen können.

Beispiel 3:

Die AB-KG erwirbt eine Luxus-Limousine, die nur zu 6 % für betriebliche Zwecke genutzt wird. Ansonsten nutzt der Gesellschafter A das Fahrzeug zu privaten Zwecken.

Lösung:

Das Kfz wird zu weniger als 10 % für betriebliche Zwecke genutzt. Es gehört deshalb nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der AB-KG (R 4.2 Abs. 1 EStR, **H 4.2 Abs. 11 < Ausnahmen bei privater Nutzung > EStH**).

Beispiel 4:

Die Z-OHG errichtet auf einem ihr gehörenden Grundstück mit Fremdfinanzierung (Bankdarlehen) ein Einfamilienhaus, das sie mit Zustimmung aller Gesellschafter langfristig an einen Gesellschafter für dessen private Wohnzwecke unentgeltlich überlässt.

Lösung:

Das Haus gehört zum privatrechtlichen Gesamthandsvermögen der OHG. Ebenso stellt das mit dem Haus zusammenhängende Bankdarlehen von Anfang an privatrechtliches Gesamthandsvermögen der OHG dar (R 4.2 Abs. 13-15 EStR).

Beachte! Der **Grund und Boden** muss aus dem steuerlichen Betriebsvermögen entnommen werden. Ein Entnahmegerwinn ist allen Gesellschaftern zuzurechnen (**H 4.3 Abs. 2-4 < Personengesellschaften > EStH**).

Fall 7:

An der AB-OHG sind A und B je zur Hälfte beteiligt.

Die OHG ist Eigentümerin eines Einfamilienhauses, das bis zum 30.06.01 an den angestellten Service-techniker vermietet war.

Seit 01.07.01 wird das Gebäude auf Dauer unentgeltlich dem Gesellschafter A überlassen.

Am 01.07.01 betrug der Teilwert des Grund und Bodens 190.000 €, des Gebäudes 510.000 €.

Die OHG hat auszugsweise zum 31.12.01 folgende Handelsbilanz = Steuerbilanz erstellt:

Aktiva	Bilanz OHG 31.12.01 in €		Passiva
Grund und Boden	140.000	Kapital A	280.000
Gebäude		Kapital B	280.000
Buchwert 01.01.01	440.000		
Jahres-AfA 01	20.000	420.000	
		560.000	560.000

Aufgabe: Beurteilen Sie bitte die bilanzielle Behandlung nach Handels- und Steuerrecht und stellen Sie im Falle abweichender Beurteilung Lösungsvarianten dar.

1.3 Sonderbetriebsvermögen

1.3.1 Begriff des Sonderbetriebsvermögens (R 4.2 Abs. 2 EStR)

Zum **Sonderbetriebsvermögen** gehören:

- Wirtschaftsgüter im Alleineigentum eines Gesellschafters, die dem Betrieb der Personengesellschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind.

Beispiel:

A ist Gesellschafter der AB-KG. Er verpachtet dieser ein in seinem Eigentum befindliches Geschäftsgrundstück.

Lösung:

Das Grundstück stellt (**notwendiges**) **Sonderbetriebsvermögen I** des Gesellschafters A bei der AB-KG dar.

- Wirtschaftsgüter, die einer Bruchteilsgemeinschaft gehören, an der ein, mehrere oder alle Gesellschafter der Personengesellschaft beteiligt sind und die dem Betrieb der Gesellschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind.

Beispiel:

A ist Gesellschafter der AE-KG. Die KG nutzt ein Geschäftsgrundstück, das einer Erbengemeinschaft gehört, an der A mit 25 % beteiligt ist. Die anderen Miterben sind nicht an der AE-KG beteiligt.

Lösung:

Der Grundstücksanteil des Gesellschafters A stellt Sonderbetriebsvermögen bei der AE-KG dar. Die Anteile der anderen Miterben gehören zu deren Vermögen (Betriebs- oder Privatvermögen, H 4.2 Abs. 12 < Miteigentum von Nichtgesellschaftern > EStH).

Anmerkung:

Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile von untergeordnetem Wert brauchen nicht als Betriebsvermögen behandelt werden. Bei Grundstücken/Grundstücksteilen gilt R 4.2 Abs. 12 i.V.m. Abs. 8 EStR und § 8 EStDV.

1.3.2 Abgrenzung des Sonderbetriebsvermögens

Beim Sonderbetriebsvermögen wird unterschieden zwischen:

- **notwendigem Sonderbetriebsvermögen** und
- **gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen**.

Das Sonderbetriebsvermögen wird außerdem **Sonderbetriebsvermögen I und II** unterteilt (H 4.2 Abs. 2 < Sonderbetriebsvermögen, ... Unterscheidung > EStH).

1.3.3 Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I sind alle Wirtschaftsgüter (z.B. Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Patente, usw.),

- die im Eigentum (bei Miteigentum anteilig) des Gesellschafters stehen, aber dem

- Betrieb bzw. dem Zweck der Personengesellschaft unmittelbar dienen.

Dies sind i.d.R. die Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Gesellschaft **entgeltlich** oder **unentgeltlich** überlässt.

Die Gesellschaft muss das überlassene Wirtschaftsgut nicht für eigene Zwecke nutzen, sondern kann es auch an einen Dritten weitervermieten (**H 4.2 Abs. 12 <Notwendiges Sonderbetriebsvermögen> EStH**).

Es ist unerheblich, ob die Wirtschaftsgüter aufgrund einer **gesellschaftsvertraglichen** Regelung (Beitragspflicht) **oder** aber aufgrund eines daneben bestehenden **Miet- oder Pachtvertrages** oder anderer Rechtsverhältnisse überlassen werden.

Beispiel 1:

Der an einer OHG mit 10 % beteiligte A ist Alleineigentümer eines Kfz, das er für eine angemessene Miete von monatlich 800 € + USt an die OHG vermietet hat. Dieses Kfz wird ausschließlich von A benutzt, und zwar zu 60 % für Geschäftsreisen bei der OHG und zu 40 % für Privatfahrten.

Lösung:

Das Kfz gehört zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters A, weil es an die OHG vermietet ist. Die Kosten für die private Nutzung stellen Privatentnahmen für A dar.

Beispiel 2:

Der Gesellschafter einer Personengesellschaft, deren Gesellschaftszweck in der Errichtung und Vermarktung von Eigentumswohnungen im Bauherrenmodell besteht, stellt ein ihm gehörendes Grundstück der Personengesellschaft für diese Zwecke zur Verfügung.

Lösung:

Das Grundstück gehört zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters (**H 4.2 Abs. 12 <Notwendiges Sonderbetriebsvermögen> EStH**).

Nicht zum Sonder-BV gehört die **Beteiligung eines Mitunternehmers an einer anderen Mitunternehmerschaft** (BMF vom 13.05.1996, BStBl I 1996, 621); daher auch keine Abfärbung auf freiberuflich tätige Mitunternehmerschaft, wenn Mitunternehmer an anderer gewerblichen Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

Bürgschaften des Mitunternehmers für Kreditgewährung an seine Gesellschaft können nicht in der Sonderbilanz als Rückstellung passiviert werden, denn korrespondierend hat er einen Ausgleichsanspruch gegen die KG, in der Gesellschaftsbilanz würde eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüberstehen, die in der Gesamtbilanz zu Eigenkapital würde.

Aufwand entsteht für den Gesellschafter erst bei Beendigung oder Veräußerung des Mitunternehmeranteils (vgl. Schmidt, EStG, § 15 Rz. 524).

1.3.4 Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II sind alle Wirtschaftsgüter im Eigentum des Gesellschafters, die **nicht unmittelbar** der Gesellschaft überlassen werden, jedoch der **Beteiligung des Gesellschafters** an der Gesellschaft **dienen** bzw. **diese fördern** (Stärkung und Förderung der Beteiligung).

Beispiele:

- Anteile der Kommanditisten einer KG an der Produktions-GmbH, deren Produkte durch die KG vertrieben werden,
- Anteile des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der Komplementär GmbH.

Die Frage, ob diese wesentliche Betriebsgrundlage i.S.d. § 20 UmwStG darstellen, ist unabhängig davon nach allgemeinen Grundsätzen zu klären (siehe Übersicht Rechtsprechung).

Betriebsvermögen/Privatvermögen bei Personengesellschaften

Gesamthands- vermögen (Gesellschafts- vermögen)	Sonderbetriebs- vermögen eines oder mehrerer Gesellschafter		
	Notwendiges Sonder- betriebsvermögen	Gewillkürtes Sonder- betriebsvermögen	Notwendiges Privat- vermögen
Grundsatz: Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	Sonder-BV I Wirtschaftsgüter, die unmittelbar betrieb- lichen Zwecken der Gesellschaft dienen	Bildung möglich entsprechend den allgemeinen Vorausset- zungen	alle übrigen Wirt- schaftsgüter
Notwendiges Betriebs- vermögen in der Steuerbilanz	Sonder-BV II Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Betei- ligung des Gesellschaf- ters dienen		

Sonderbetriebsvermögen im Überblick

→ **Sonderbetriebsvermögen I**

Sonderbetriebsvermögen, das der Gesellschaft dient.

→ **Sonderbetriebsvermögen II**

Sonderbetriebsvermögen, das der Beteiligung dient, insbesondere:

- Darlehen zur Anteilsfinanzierung,
- Anteile an der Komplementär-GmbH,
- bei einer GmbH & Co. KG,
- Anteile an einer Produktions-GmbH,
- bei einer Betriebsaufspaltung.

Band 5

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Woldemar Wall/Heiko Schröder

Falltraining Körperschaftsteuer

2. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
Verlag

Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, § 8 Abs. 1 KStG, R. 8.1 Abs. 1 KStR.

Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer. Ihre Grundlagen sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln, § 7 Abs. 3 S. 1, 2 KStG. Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr (§ 7 Abs. 4 KStG). Dies ist der Zeitraum für den die GmbH typischerweise Abschlüsse erstellt und der sich aus der Gründungsurkunde bzw. dem Handelsregistereintrag ergibt. Er beträgt maximal 12 Monate (§ 240 Abs. 2 S. 2 HGB, § 8b S. 1 EStDV). Nach der Gründungsurkunde wurde ein kalendergleiches Wirtschaftsjahr gewählt. Demnach entsteht zunächst ein Rumpfwirtschaftsjahr (vgl. § 8b S. 2 Nr. 1 EStDV). Der Gewinn ist zunächst für den Zeitraum 01.03.2014–31.12.2014 zu ermitteln. Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs ist im Veranlagungszeitraum 2014 zu versteuern, da das Wirtschaftsjahr im Veranlagungszeitraum 2014 endet (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG).

Mit Beginn des Veranlagungszeitraums 2015 beginnt das dem Kalenderjahr entsprechende Wirtschaftsjahr der GmbH mit einer Dauer von 12 Monaten (01.01.–31.12.2015; § 240 Abs. 2 S. 2 HGB, § 8b S. 1 EStDV). Die Besteuerung des Gewinns erfolgt im Veranlagungszeitraum 2015. Dies gilt ebenso für das Wirtschaftsjahr/Veranlagungszeitraum 2016.

Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum bedarf eines notariell beurkundeten Gesellschafterbeschlusses (§ 53 GmbHG). Dieser ist zur Wirksamkeit im Handelsregister einzutragen (§ 54 GmbHG). Dabei gilt das Rückwirkungsverbot, d.h. die Änderung der Satzung muss vor Beginn des neuen Wirtschaftsjahres erfolgen. Die Umstellung des Wirtschaftsjahres bedarf zusätzlich der Zustimmung des Finanzamts (§ 7 Abs. 4 S. 3 KStG). Es entsteht ein Rumpfwirtschaftsjahr (01.01.–30.09.2017; § 8b S. 2 Nr. 2 EStDV). Der Gewinn dieses Rumpfwirtschaftsjahrs ist im Veranlagungszeitraum 2017 zu versteuern, da das Wirtschaftsjahr im Veranlagungszeitraum 2017 endet (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG).

Der Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres (01.10.–30.09.2018) ist im Veranlagungszeitraum 2018 zu versteuern, da das Wirtschaftsjahr im Veranlagungszeitraum 2018 endet (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG).

3.2 Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

Fall 1: Gesellschafter gewährt der Gesellschaft ein Darlehen

Der in Dresden wohnhafte Rüdiger Gier ist alleiniger Gesellschafter der Finanzanlagen GmbH. Diese hat ihren Sitz in der Goetheallee 5 in Dresden. Geschäftszweck ist die Vermittlung von Kapitalanlagen. Rüdiger Gier ist ebenfalls als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Aufgrund eines verlorenen Rechtsstreits sah sich die GmbH gezwungen, kurzfristig 100.000 € Schadenersatz an einen Kapitalanleger zu leisten. Die hierfür benötigten liquiden Mittel waren jedoch nicht vorhanden. Daher entschloss sich Gier der Gesellschaft ein Darlehen i.H.v. 100.000 € zu gewähren. Die Mittel wurden am 02.01.2016 dem Bankkonto der GmbH gutgeschrieben. Der Darlehensvertrag sah eine fremdübliche Verzinsung i.H.v. 8 % und eine jährliche Zahlung am 31.12. vor. Die erste Zahlung der Zinsen erfolgte am 02.01.2017. Innerhalb der Bilanz der GmbH wurde lediglich der Erhalt des Darlehens richtig verbucht. Weitere Buchungen wurden diesbezüglich bisher nicht vorgenommen.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 auf die GmbH und den Gier dar.

Lösung:**Kapitalgesellschaft**

Die Finanzanlagen GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Darlehensvertrag ist zivilrechtlich wirksam und dem Grunde nach auch steuerlichen anzuerennen, da keine Anhaltspunkte dagegen sprechen. Die verspätete Zinszahlung allein, genügt nicht um die Wirksamkeit des Vertrages anzuzweifeln. Das Darlehen ist als betriebliche Verbindlichkeit mit dem Nennwert zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Eine Abzinsung unterbleibt, da es sich um eine verzinsten Verbindlichkeit handelt. Die Zinsen sind als Betriebsausgaben aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4 EStG). Im vorliegenden Fall sind die Zinsen für das Wirtschaftsjahr 2016 bereits entstanden, aber noch nicht beglichen. Demnach ist eine Zinsverbindlichkeit zu erfassen, welche mit 8.000 € zu bewerten ist ($100.000 \text{ €} \times 8 \% = 8.000 \text{ €}$, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Der laufende Gewinn mindert sich um 8.000 €, da sich die Betriebsausgaben erhöhen. Weitere Anhaltspunkte, die für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnaus- schüttung sprechen, liegen nicht vor.

Gesellschafter

Hinsichtlich der Zinsen erzielt Rüdiger Gier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Diese werden bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) besteuert. Es handelt sich um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, deren Fälligkeit und Zufluss innerhalb der kurzen Zeit liegt (H 11 „Allgemeines“ EStH). Demnach erfolgt eine Besteuerung im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, also 2016 (§ 11 Abs. 1 S. 2 EStG). Die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, da Gier an der GmbH zu mindestens 10 % beteiligt ist und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Eine Kapitalertragsteuerpflicht auf Seiten der GmbH besteht nicht (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Der Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG) kann nicht abgezogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG). Dagegen wäre ein Abzug tatsächlicher Werbungskosten möglich. Jedoch sind im Sachverhalt keine erkennbar. Gier erzielt daher Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 8.000 €. Diese sind im zu versteuernden Einkommen zu erfassen und werden mit dem persönlichen Steuersatz gem. § 32a EStG besteuert.

Fall 2: Gesellschafter gewährt Gesellschaft ein Darlehen zu einem überhöhten Zins

Der in Dresden wohnhafte Rüdiger Gier ist alleiniger Gesellschafter der Freibad GmbH. Diese hat ihren Sitz in der Goetheallee 5 in Dresden. Geschäftszweck ist der von Freibädern. Rüdiger Gier ist ebenfalls als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Aufgrund eines verlorenen Rechtsstreits sah sich die GmbH gezwungen kurzfristig 100.000 € Schadenersatz an einen Besucher zu leisten, welcher sich bei einem Besuch eines Freibades verletzt hatte. Die hierfür benötigten liquiden Mittel waren jedoch nicht vorhanden. Daher entschloss sich Gier der Gesellschaft ein Darlehen i.H.v. 100.000 € zu gewähren. Die Mittel wurden am 02.01.2016 dem Bankkonto der GmbH gutgeschrieben. Der Darlehensvertrag sah eine Verzinsung i.H.v. 12 % und eine jährliche Zahlung am 31.12. vor. Die erste Zahlung der Zinsen erfolgte am 02.01.2017. Der fremdübliche Zins beträgt 8 %. Innerhalb der Bilanz der GmbH wurde lediglich der Erhalt des Darlehens richtig verbucht. Weitere Buchungen wurden diesbezüglich bisher nicht vorgenommen.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 auf die GmbH und den Gier dar. Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG soll nicht gestellt werden.

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Freibad GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Darlehensvertrag ist zivilrechtlich wirksam und dem Grunde nach auch steuerlich anzuerkennen, da keine Anhaltspunkte dagegen sprechen. Die verspätete Zinszahlung allein, genügt nicht um die Wirksamkeit des Vertrages anzuzweifeln. Das Darlehen ist als betriebliche Verbindlichkeit mit dem Nennwert zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Eine Abzinsung unterbleibt, da es sich um eine verzinsten Verbindlichkeit handelt. Die Zinsen sind als Betriebsausgaben aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4 EStG). Im vorliegenden Fall sind die Zinsen für das Wirtschaftsjahr 2016 bereits entstanden, aber noch nicht beglichen. Demnach ist eine Zinsverbindlichkeit zu erfassen, welche mit 12.000 € zu bewerten ist ($100.000 \text{ €} \times 12 \% = 12.000 \text{ €}$, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Der laufende Gewinn mindert sich um 12.000 €, da sich die Betriebsausgaben erhöhen.

Es liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Es liegt eine Vermögensminderung vor, da eine entsprechende Verbindlichkeit zu erfassen ist. Die Aufzeichnung als Betriebsausgabe führt zu einer Verminderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 EStG. Ein Gewinnverteilungsbeschluss liegt nicht vor. Die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, da die Höhe des Zinses nicht fremdüblich ist. Ein fremder ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte diese Vermögensminderung nicht zugelassen. Demnach liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (R 8.5 Abs. 1 KStR). Die Bewertung erfolgt auf der Basis des Fremdvergleichs (angemessen: 8 %, H 8.6 „Nutzungsüberlassungen“ KStH). Der den angemessenen Zins übersteigenden Teil (= 4 %) ist als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Es ist daher ein Betrag von 4.000 € (= $100.000 \text{ €} \times 4 \% = 4.000 \text{ €}$) als verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Gewinnermittlung dem zu versteuernden Einkommen des Jahres 2016 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Gesellschafter

Der unangemessene Teil der Zinsen führt als verdeckte Gewinnausschüttung zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Aufgrund des Dauerschuldcharakters des unangemessenen Teils der Zinsen ermittelt sich der Besteuerungszeitpunkt nach § 11 Abs. 1 S. 2 EStG, 2016. Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden. Eine Antragsberechtigung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wäre gegeben, da Gier zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Allerdings ist der Antrag laut Sachverhalt nicht gestellt. Die Ausnahme nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG soll nicht zur Anwendung kommen, da die außerbilanzielle Zurechnung bei der Kapitalgesellschaft bereits vorgenommen wurde. Es besteht grundsätzlich eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Diese wird jedoch typischerweise nicht einbehalten, wenn der Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung mit diesen Einnahmen im Inland steuerpflichtig ist. Gier erzielt Einnahmen i.H.v. 4.000 € (= unangemes-

sener Teil der Zinsen). Hiervon ist der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abzusetzen. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 3.199 €. Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Eine Abgeltungswirkung kann aufgrund der Nichteinbehaltung der Kapitalertragsteuer nicht eintreten (§ 43 Abs. 5 EStG). Gier hat die Einnahmen nach § 32d Abs. 3 EStG beim Finanzamt zu erklären.

Hinsichtlich der angemessenen Zinsen erzielt Rüdiger Gier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Diese werden bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) besteuert. Es handelt sich um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, deren Fälligkeit und Zufluss innerhalb der kurzen Zeit liegen (H 11 „Allgemeines“ EStH). Demnach erfolgt eine Besteuerung im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, also 2016 (§ 11 Abs. 1 S. 2 EStG). Die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, da Gier an der GmbH zu mindestens 10 % beteiligt ist und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Eine Kapitalertragsteuerpflicht aufseiten der GmbH besteht nicht, da weder der Eintrag in ein öffentliches Schuldbuch erfolgte, noch der Schuldner ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut ist (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Der Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG kann nicht abgezogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG). Eventuelle tatsächliche Werbungskosten (§ 9 EStG) im Zusammenhang mit der Refinanzierung des Darlehens können deshalb im vollen Umfang berücksichtigt werden. Gier erzielt daher Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 8.000 €. Diese sind im zu versteuernden Einkommen zu erfassen und werden mit dem persönlichen Steuersatz gem. § 32a EStG besteuert.

Fall 3: Gesellschafter gewährt Gesellschaft ein Darlehen und verzichtet auf die Rückzahlung

Der in Dresden wohnhafte Rüdiger Gier ist alleiniger Gesellschafter der Finanzanlagen GmbH. Diese hat ihren Sitz in der Goetheallee 5 in Dresden. Geschäftszweck ist die Vermittlung von Kapitalanlagen. Rüdiger Gier ist ebenfalls als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Aufgrund eines verlorenen Rechtsstreits sah sich die GmbH gezwungen kurzfristig 100.000 € Schadenersatz an einen Kapitalanleger zu leisten. Die hierfür benötigten liquiden Mittel waren jedoch nicht vorhanden. Daher entschloss sich Gier der Gesellschaft ein Darlehen i.H.v. 100.000 € zu gewähren. Die Mittel wurden am 02.01.2016 dem Bankkonto der GmbH gutgeschrieben. Der Darlehensvertrag sah eine angemessene Verzinsung i.H.v. 8 % und eine jährliche Zahlung am 31.12. vor. Die Rückzahlung des Darlehens sollte am 30.12.2017 in einer Summe erfolgen. Am 31.12.2016 verzichtet Gier auf die Zahlung des Zinses für 2016 und 2017. Innerhalb der Bilanz der GmbH wurde lediglich der Erhalt des Darlehens richtig verbucht. Weitere Buchungen wurden diesbezüglich bisher nicht vorgenommen. Die GmbH befindet sich nicht in wirtschaftlichen Schwierigkeiten.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 und 2017 auf die GmbH und den Gier dar.

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Finanzanlagen GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Darlehensvertrag ist zivilrechtlich wirksam und dem Grunde nach auch steuerlichen anzuerkennen, da keine Anhaltspunkte dagegen sprechen. Die verspätete Zinszahlung allein, genügt nicht um die Wirksamkeit des Vertrages anzuzweifeln. Das Darlehen ist als betriebliche Verbindlichkeit mit dem Nennwert zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Eine Abzinsung unterbleibt, da es sich um eine verzinsten Verbindlichkeit handelt. Die Zinsen sind als Betriebsausgaben aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4 EStG). Im vorliegenden Fall sind die Zinsen für das Wirtschaftsjahr 2016 bereits entstanden, aber noch nicht beglichen. Demnach ist eine Zinsverbindlichkeit in der Handels- und in der Steuerbilanz zu erfassen ($100.000 \text{ €} \times 8 \% = 8.000 \text{ €}$). Der laufende Gewinn mindert sich um 8.000 €, da sich die Betriebsausgaben erhöhen.

Für das Jahr 2017 können die Zinsen nicht als Betriebsausgabe bei der GmbH erfasst werden, da Gier bereits vor deren Entstehung auf eine Zinszahlung verzichtet hat. Eine Abzinsung der Darlehensverpflichtung in 2017 hat zu unterbleiben, da die unverzinsten Restlaufzeit des Darlehens zwölf Monate nicht überschreitet (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG).

Es liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Aufgrund der Angemessenheit der Verzinsung liegt keine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vor und damit auch keine verdeckte Gewinnausschüttung.

Hinsichtlich des Zinsverzichts für das Jahr 2016 ist aber eine verdeckte Einlage (R 8.9 Abs. 1 KStR) zu prüfen. Beim Verzicht auf die Zinsen handelt es sich um eine verdeckte Einlage, da Gier auf einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand verzichtet. Die Forderung des Gesellschafters auf Zinszahlung ist bereits entstanden und daher auch in der Bilanz der Gesellschaft als Verbindlichkeit zu berücksichtigen (H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensgegenstand“ KStH). Die Veranlassung liegt im Gesellschaftsverhältnis, da ein fremder Dritter auf die Zahlung der Zinsen nicht verzichtet hätte (H 8.9 „Gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ KStH). Die Bewertung der verdeckten Einlage erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert (R 8.9 Abs. 4 KStR). Dieser ist bei der Zinsforderung mit 8.000 € anzunehmen, da sich keine Anhaltspunkte im Sachverhalt ergeben, die gegen eine Vollwertigkeit sprechen. Innerhalb der Bilanz ist die Zinsverbindlichkeit erfolgswirksam auszubuchen. Hier ergibt sich eine Gewinnerhöhung von 8.000 €. Jedoch dürfen sich gesellschaftsrechtliche Vorgänge nicht auf das zu versteuernde Einkommen auswirken (R 8.9 Abs. 2 KStR). Demnach ist eine außerbilanzielle Abrechnung im Rahmen der Einkommensermittlung i.H.v. 8.000 € vorzunehmen (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG).

Ferner liegt ein Zugang beim steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG vor. Das steuerliche Einlagekonto ist deshalb zum Schluss des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben (§ 27 Abs. 2 KStG).

Der Zinsverzicht für das Jahr 2017 erfolgt, bevor die Schuldzinsen überhaupt entstehen. Damit verzichtet Gier nicht auf eine bereits bestehende Forderung, sondern auf einen in der Zukunft entstehenden Zins. Es liegt kein einlagefähiger Vermögensgegenstand vor, sondern lediglich eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung. Diese kann nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein (H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensvorteil“ und „Nutzungsvorteile“ KStH).

Gesellschafter

Hinsichtlich der Zinsen für das Jahr 2016 erzielt Rüdiger Gier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Diese werden bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) besteuert. Ein Zufluss i.S.d. § 11 Abs. 1 EStG ist bei Gier aufgrund des Verzichts anzunehmen. Dieser gilt insoweit als wirtschaftliche Verfügung (H 11 „Allgemeines“ EStH). Die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, da Gier an der GmbH zu mindestens 10 % beteiligt ist und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Eine Kapitalertragsteuerpflicht auf Seiten der GmbH besteht nicht (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Der Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG kann nicht abgezogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 2 S. 2 EStG). Ein Abzug tatsächlicher Werbungskosten unterbleibt, da nach

dem Sachverhalt keine angefallen sind. Gier erzielt daher Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 8.000 €. Diese sind im zu versteuernden Einkommen zu erfassen und werden mit dem persönlichen Steuersatz gem. § 32a EStG besteuert.

Der Zinsverzicht für 2017 führt bei Gier nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, da aufgrund des vorherigen Verzichts im Jahr 2017 keine Zinsen entstehen.

Daneben sind die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Finanzanlagen GmbH um den Betrag der verdeckten Einlage (= 8.000 €) zu erhöhen (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG, H 8.9 „Behandlung beim Gesellschafter“ KStH).

Fall 4: Gesellschafter gewährt Gesellschaft ein Darlehen und verzichtet auf die Rückzahlung II

Der in Dresden wohnhafte Rüdiger Gier ist alleiniger Gesellschafter der Finanzanlagen GmbH. Diese hat ihren Sitz in der Goetheallee 5 in Dresden. Geschäftszweck ist die Vermittlung von Kapitalanlagen. Rüdiger Gier ist ebenfalls als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Aufgrund eines verlorenen Rechtsstreits sah sich die GmbH gezwungen kurzfristig 100.000 € Schadenersatz an einen Kapitalanleger zu leisten. Die hierfür benötigten liquiden Mittel waren jedoch nicht vorhanden. Daher entschloss sich Gier der Gesellschaft ein Darlehen i.H.v. 100.000 € zu gewähren. Die Mittel wurden am 02.01.2016 dem Bankkonto der GmbH gutgeschrieben. Der Darlehensvertrag sah eine angemessene Verzinsung i.H.v. 8 % und eine jährliche Zahlung am 31.12. vor. Die Rückzahlung des Darlehens sollte am 30.12.2017 in einer Summe erfolgen. Am 31.12.2016 verzichtet Gier zunächst nur auf die Zahlung des Zinses für 2016. Innerhalb der Bilanz der GmbH wurde lediglich der Erhalt des Darlehens richtig verbucht. Weitere Buchungen wurden diesbezüglich bisher nicht vorgenommen. Die GmbH befindet sich seit Ende 2016 aufgrund mehrerer laufender Prozesse in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Etwaige Forderungen des Gesellschafters sind daher nur 70 % werthaltig.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 auf die GmbH und den Gier dar.

Lösung:**Kapitalgesellschaft**

Die Finanzanlagen GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Darlehensvertrag ist zivilrechtlich wirksam und dem Grunde nach auch steuerlichen anzuerkennen, da keine Anhaltspunkte dagegen sprechen. Die verspätete Zinszahlung allein, genügt nicht um die Wirksamkeit des Vertrages anzuzweifeln. Das Darlehen ist als betriebliche Verbindlichkeit mit dem Nennwert zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB). Eine Abzinsung unterbleibt, da es sich um eine verzinsten Verbindlichkeit handelt. Die Zinsen sind als Betriebsausgaben aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4 EStG). Im vorliegenden Fall sind die Zinsen für das Wirtschaftsjahr 2016 bereits entstanden, aber noch nicht beglichen. Demnach ist eine Zinsverbindlichkeit in der Handelsbilanz zu erfassen ($100.000 \text{ €} \times 8 \% = 8.000 \text{ €}$). Der laufende Gewinn mindert sich um 8.000 €, da sich die Betriebsausgaben erhöhen.

Es liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Aufgrund der Angemessenheit

der Verzinsung, liegt keine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vor und damit auch keine verdeckte Gewinnausschüttung. Auch der erweiterte Fremdvergleich nach R 8.5 Abs. 2 KStR ist nicht erfüllt, da eine zivilrechtlich wirksame, klar und im Voraus getroffene Vereinbarung vorliegt.

Hinsichtlich des Zinsverzichts ist aber eine verdeckte Einlage (R 8.9 Abs. 1 KStR) zu prüfen. Beim Verzicht auf die Zinsen handelt es sich um eine verdeckte Einlage, da Gier auf einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand verzichtet. Die Forderung des Gesellschafters auf Zinszahlung ist bereits entstanden und daher auch in der Handelsbilanz der Gesellschaft als Verbindlichkeit zu berücksichtigen (H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensgegenstand“ KStH). Die Veranlassung liegt im Gesellschaftsverhältnis, da ein fremder Dritter auf die Zahlung der Zinsen nicht verzichtet hätte (H 8.9 „Gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ KStH). Die Bewertung der verdeckten Einlage erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert (R 8.9 Abs. 4 KStR). Aufgrund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten ist die Zinsforderung nicht als vollwertig anzusehen. Vielmehr liegt eine Werthaltigkeit lt. Sachverhalt nur i.H.v. 70 % (= 5.600 €) vor. Innerhalb der Handelsbilanz ist die Zinsverbindlichkeit im vollen Umfang erfolgswirksam auszubuchen. Hier ergibt sich eine Gewinnerhöhung von 8.000 €. Jedoch dürfen sich gesellschaftsrechtliche Vorgänge nicht auf das zu versteuernde Einkommen auswirken (R 8.9 Abs. 2 KStR, H 8.9 „Forderungsverzicht“ KStH). Demnach ist eine außerbilanzielle Abrechnung im Rahmen der Einkommensermittlung i.H.v. 5.600 € vorzunehmen (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG). Ferner liegt ein Zugang beim steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG i.H.v. 5.600 € vor. Dieses ist deshalb zum Schluss des Wirtschaftsjahres nach § 27 Abs. 2 KStG fortzuschreiben.

Gesellschafter

Hinsichtlich der Zinsen erzielt Rüdiger Gier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Diese werden bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) besteuert. Ein Zufluss i.S.d. § 11 Abs. 1 EStG ist bei Gier aufgrund des Verzichts im Jahr 2016 anzunehmen. Dieser gilt insoweit als wirtschaftliche Verfügung (H 11 „Allgemeines“ EStH). Allerdings kann nur ein Zufluss i.H.d. werthaltigen Teils der Zinsforderung vorliegen (= 5.600 €), da hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils der Forderung mit einem Eingang nicht gerechnet werden kann. Die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, da Gier an der GmbH zu mindestens 10 % beteiligt ist und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Eine Kapitalertragsteuerpflicht aufseiten der GmbH besteht nicht (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Der Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 8 EStG) kann nicht abgezogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG). Ein Abzug tatsächlicher Werbungskosten unterbleibt, da keine im Sachverhalt ersichtlich sind. Gier erzielt daher Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 5.600 €. Diese sind im zu versteuernden Einkommen zu erfassen und werden mit dem persönlichen Steuersatz gem. § 32a EStG besteuert.

Daneben sind die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Finanzanlagen GmbH um den Betrag der verdeckten Einlage (= 5.600 €) zu erhöhen (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG; H 8.9 „Behandlung beim Gesellschafter“ KStH).

Fall 5: Gesellschaft erwirbt unbebautes Grundstück von Gesellschafter I

Der in Glashütte wohnhafte Bertold Gross ist alleiniger Gesellschafter der Uhrenwerke GmbH. Diese hat ihren Sitz ebenfalls in Glashütte. Geschäftszweck ist die Herstellung und der Vertrieb von Uhren. Bertold Gross ist als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Bertold Gross erwarb im Jahr 2002 das unbebaute Grundstück (3.000 m²), An der Unruh 5, in Glashütte zum Preis von 30.000 €. Ferner musste er Nebenkosten i.H.v. 2.500 € begleichen. Der Grund und Boden war seither für 800 € im Monat an die Stadt Glashütte vermietet. Im Jahr 2013 erwarb die GmbH das Grundstück An der Unruh 3 für 100.000 €. Die Nebenkosten hatte der Veräußerer zu tragen.

Sie errichtete auf dem Grundstück ein neues Produktionsgebäude, welches im Jahr 2014 fertiggestellt wurde. Um die Parkplatzsituation der Mitarbeiter zu entspannen, erschien es Bertold Gross sinnvoll, das Grundstück aus seinem Privatvermögen an die GmbH zu veräußern. Diese sollte darauf dann Stellplätze errichten. Mit notariellem Vertrag vom 12.05.2016 wurde das Grundstück An der Unruh 5 mit Übergang von Nutzen und Lasten am 01.06.2016 auf die GmbH übertragen. Der Kaufpreis war mit 120.000 € vereinbart und wurde am 03.06.2016 durch Überweisung beglichen. Die örtliche Bodenrichtwerttabelle weist für Grundstücke ähnlicher Lage und Bebaubarkeit einen Wert von 25 €/m² aus.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 auf die GmbH und ihren Gesellschafter dar. Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wurde nicht gestellt.

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Uhrenwerke GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Kaufvertrag ist zivilrechtlich wirksam zustande gekommen und steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Allerdings liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist hier das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Das Grundstück ist zunächst mit den Anschaffungskosten i.H.v. 120.000 € zu aktivieren (§ 255 Abs. 1 HGB). Allerdings dürfen maximal die steuerlich angemessenen Anschaffungskosten ausgewiesen werden¹. Diese basieren auf dem fremdüblichen Preis, also 75.000 € (= 3.000 m² × 25 €/m²). Die Differenz zwischen den fremdüblichen Anschaffungskosten und dem tatsächlich geleisteten Betrag ist als außerordentlicher Aufwand innerhalb der Handelsbilanz aufzuzeichnen. Damit wird der Gewinn um 45.000 € gemindert. Die Aufzeichnung als Betriebsausgabe führt zu einer Verminderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 EStG. Es liegt eine Vermögensminderung vor, da seitens der GmbH ein Überpreis geleistet wurde. Ein Gewinnverteilungsbeschluss liegt nicht vor. Die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, da die Höhe des Kaufpreises nicht fremdüblich ist. Ein fremder ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte diese Vermögensminderung nicht zugelassen. Demnach liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (R 8.5 Abs. 1 KStR). Die Bewertung erfolgt auf der Basis des Fremdvergleichs i.H.d. Differenz zwischen dem Zahlbetrag und dem angemessenen Betrag (= 45.000 €). Hierin liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Es ist daher ein Betrag von 45.000 € außerhalb der Gewinnermittlung dem zu versteuernden Einkommen des Jahres 2016 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG), da sich verdeckte Gewinnausschüttungen nicht auf das Einkommen der Körperschaft auswirken dürfen.

Gesellschafter

Der unangemessene Teil des Kaufpreises führt als verdeckte Gewinnausschüttung zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG), hier also mit Zufluss des Kaufpreises am 03.06.2016. Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden. Eine Antragsberechtigung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG wäre gegeben, da Gross zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Allerdings ist der Antrag laut Sachverhalt nicht gestellt. Die Ausnahme nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG soll nicht zur Anwendung kommen,

¹ Vgl. Rz. 42 BMF vom 28.05.2005, BStBl I 2005, 603.

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Josef Schneider

Falltraining Umsatzsteuer

3. Auflage

Fall 50: Verkaufskommission/Inländisches Kommissionslager

Landwirt W aus Landau/Pfalz beauftragt den Münchner Unternehmer U im eigenen Namen und auf Rechnung des W Radieschen aus der Pfalz in Bayern zu verkaufen. W versendet die Ware an die Endkunden E erst, wenn U die Ware als Kommissionär an die Endkunden verkauft hat. Da die Radieschen schnell verderben und sie möglichst schnell zum Endkunden gelangen, hat W in München in den Räumen des U ein Radieschenlager eingerichtet.

Aufgabe: Prüfen Sie, ob ein Kommissionsgeschäft und auch ein Reihengeschäft vorliegt.

Lösung:

Der Transport in das Radieschenlager bei U ist ein rechtsgeschäftsloses Verbringen (Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 7 UStAE). Eine Lieferung des W an U wird erst mit Verschaffung der Verfügungsmacht durch § 3 Abs. 3 UStG fingiert. Sie erfolgt in dem Zeitpunkt, in dem der Kommissionär U die Radieschen an E liefert. Dann liefern zeitgleich in einem Reihengeschäft Kammittent W an Kommissionär U und U an Endkunde E. Die Ware gelangt unmittelbar von W an E. Bei diesem Reihengeschäft ist die bewegte Lieferung der 1. Lieferung W an U zuzurechnen, da der Liefgegenstand durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert wird (Abschn. 3.14 Abs. 8 Satz 1 UStAE).

Fall 51: Verkaufskommission/Beteiligung von Privatpersonen/Unrichtiger und unzulässiger Steuerausweis/Gutschrifterteilung

Bauunternehmer B aus Edenkoben beauftragt am 15.5.25 den Antiquitätenhändler A aus Neustadt/Weinstraße einen Vitrinenschrank Louis Philippe, der bisher im Wohnzimmer des B stand und nur privat genutzt wurde, im Namen des A aber für Rechnung des B zu verkaufen. A erhält eine Provision i.H.v. netto 12 %. Am 15.5.25 bringt B den Schrank zu A nach Neustadt. A verkauft den Schrank am 25.5.25 an einen privaten Käufer K aus Klingenmünster/Pfalz und erteilt ihm sofort folgende Rechnung:

Verkauf Vitrinenschrank Louis Philippe	6.550,00 €
USt darauf	1.344,50 €
zu zahlen	7.894,50 €

Der Kunde K zahlt sofort in bar. nach Abzug seiner Provision überweist A dem B den restlichen Betrag. Wie vertraglich vereinbart rechnet A über die von B an ihn erbrachte Lieferung mittels Gutschrift am 6.6.25 wie folgt ab:

Erlös beim Kunden	6.550,00 €
abzgl. Provision von 12 %	./. 786,00 €
abzgl. sonstige Kosten	0,00 €
Bemessungsgrundlage für die fiktive Lieferung durch B	5.764,00 €
USt darauf 19 %	1.095,16 €

B widerspricht der Gutschrift nicht.

K beauftragt einen Fuhrunternehmer F aus Landau/Pfalz den Vitrinenschrank bei A in Neustadt abzuholen. F bringt am 5.6.25 den Schrank zu K nach Klingenmünster und berechnet dafür 300 €.

Aufgabe: Nehmen Sie hinsichtlich der Lieferungen zwischen den verschiedenen Verkäufern Stellung zu Ort und Zeitpunkt sowie zur Bemessungsgrundlage. Nehmen Sie auch Stellung zu der Transportleistung des F. Prüfen Sie auch die Anwendung der Differenzbesteuerung i.S.d. § 25a UStG für die Lieferung des A. Zur Differenzbesteuerung nach § 25a UStG s.a. Fall 38, 158 ff., 178 und 179.

Lösung:

Der Verkauf des Vitrinenschanks wird im Rahmen einer Verkaufskommission durchgeführt (§ 383 Abs. 1 HGB); B ist Kommittent, A Kommissionär. Nach § 3 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UStG wird zwischen B und A eine Lieferung fingiert. Zwischen A und K findet ebenfalls eine Lieferung statt. Der Transport zu A im Mai stellt noch keine Lieferung dar, da dem A keine Verfügungsmacht verschafft werden soll. Es handelt sich lediglich um ein rechtsgeschäftsloses Verbringen.

Lieferung A

Mit dem Verkauf führt A eine bewegte Lieferung an K aus. Ort der Versendungslieferung ist Neustadt, da dort die Versendung im Auftrag des Käufers beginnt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 i.V.m. Satz 3 und 4 UStG). Zeitpunkt ist nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG mit Beginn der Versendung in Neustadt am 5.6.25. Neustadt ist Inland, die Lieferung damit steuerbar und auch steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt: 7.894,50 € ./. 1.260,47 € USt = 6.634,03 €. Der Steuersatz beträgt 19 %. Die Umsatzsteuer i.H.v. 1.260,47 € entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Juni. Steuerschuldner ist A.

Allerdings hat A in seiner Rechnung (unrichtig) einen zu hohen Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen. Er schuldet den zu hoch ausgewiesenen Betrag von $1.344,50 \text{ €} ./. 1.260,47 \text{ €} = 84,03 \text{ €}$ nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG (Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 UStAE). Diese Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung am 25.5.25 (Abschn. 13.7 Satz 1 und 2 UStAE).

Hinweis! Nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG entstand die Steuer im Fall des § 14c Abs. 1 UStG in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die entsprechende Leistung entsteht, spätestens jedoch im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. Mit Urteil vom 5.6.2014 (XI R 44/12, BStBl II 2016, 187) hat der BFH gegen die bisherige Gesetzesnorm und die Verwaltungsregelung in Abschn. 13.7 Satz 2 UStAE entschieden. Danach kann eine nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Steuer nicht vor Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem die Rechnung mit dem unrichtigen Steuerausweis erteilt worden ist.

Mit Schreiben vom 2.4.2015 (BStBl I 2015, 272) schließt sich die Verwaltung der BFH-Rechtsprechung an und ändert Abschn. 13.7 Satz 2 und das Beispiel 1 entsprechend der BFH-Rechtsprechung im Urteil vom 5.6.2014 (XI R 44/12, BStBl II 2016, 187).

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015 (BGBl I 2015, 1834) reagiert der Gesetzgeber auf die BFH-Rechtsprechung. Für alle Fälle des § 14c UStG wird künftig einheitlich geregelt, dass die wegen unrichtigen (§ 14c Abs. 1 UStG) bzw. unberechtigten (§ 14c Abs. 2 UStG) Steuerausweises geschuldete Steuer im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung entsteht.

Der bisherige Regelungsgehalt von § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG wird nunmehr von § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG erfasst. Die bisherige Nr. 4 des § 13 Abs. 1 UStG wird deshalb aufgehoben (BT-Drucksache 18/6094, 89).

Als Antiquitätenhändler ist A Wiederverkäufer i.S.d. § 25a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG. Als Wiederverkäufer gelten Unternehmer, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchtgegenstände erwerben und sie danach, gegebenenfalls nach Instandsetzung, im eigenen Namen wieder verkaufen (gewerbsmäßige Händler; Abschn. 25a Abs. 2 UStAE). Die Differenzbesteuerung ist anzuwenden, soweit der Wiederverkäufer A nicht unter den Voraussetzungen des § 25a Abs. 8 UStG auf deren Anwendung verzichtet. Der Verzicht ist an keine besondere Form gebunden. Die Option erfolgt z.B. dadurch, dass der Unternehmer den Umsatz der Regelbesteuerung unterwirft, so wie A dies durch die Erteilung der Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis getan hat (Abschn. 25a. 1 Abs. 21 i.V.m. Abschn. 9.1 Abs. 3 UStAE).

Ohne den Verzicht auf die Anwendung der Differenzbesteuerung hätte A die Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Vitrinenschanks an K wie folgt zu ermitteln:

Als Bemessungsgrundlage ist der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; die in dem Unterschiedsbetrag enthaltene USt ist herauszurechnen.

Verkaufspreis an K	6.550,00 €
Einkaufspreis von B	5.764,00 €
Differenzbetrag	786,00 €
Die USt des A beträgt 786 € : 119 × 19 =	125,50 €

Nach § 14a Abs. 6 UStG muss die Rechnung die Angabe »Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung« enthalten. Die Vorschrift auf den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung findet keine Anwendung (§ 14a Abs. 6 Satz 2 UStG).

Die Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten-Sonderregelung des § 25a Abs. 2 UStG kommt bei A nicht zur Anwendung, da die Voraussetzung des § 25a Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht erfüllt ist. A hat den Schrank als Antiquität nicht in das Gemeinschaftsgebiet selbst eingeführt. Antiquitäten sind andere Gegenstände als Kunstgegenstände und Sammlungsstücke, die mehr als 100 Jahre alt sind (Position 9706 00 00 Zolltarif; Abschn. 25a.1 Abs. 6 Satz 4 UStAE).

Zur Anwendung der Differenzbesteuerung s.a. die Fälle 40, 158 bis 164, 178 und 179.

Lieferung B

Mit der Lieferung des A an K liegt zeitgleich eine unbewegte Lieferung von Kommittent B an den Kommissionär A vor (§ 3 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 i.V.m. Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 7 UStAE). Diese Lieferung ist jedoch nicht steuerbar, da B den Schrank nicht im Rahmen seines Unternehmens (Privatvermögen) geliefert hat. Als Bemessungsgrundlage wäre das Entgelt anzusetzen, also alles, was der Kommissionär A gegenüber dem Kommittenten aufzuwenden hat. Das wäre der an den Kommittenten aus dem Weiterverkauf abzuführende Kaufpreis abzüglich der ihm zustehenden Provision und ggf. Aufwendungsersatz.

Erlös beim Kunden durch den Kommissionär A	6.550,00 €
abzgl. Provision von 12 %	./. 786,00 €
abzgl. sonstige Kosten	0,00 €
Bemessungsgrundlage für die fiktive Lieferung durch den Kommittenten B an den Kommissionär A	5.764,00 €

Die am Leistungsaustausch Beteiligten können frei vereinbaren, ob der leistende Unternehmer B oder der in § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG bezeichnete Leistungsempfänger A abrechnet. Die Vereinbarung hierüber muss vor der Abrechnung getroffen sein und kann sich aus Verträgen oder sonstigen Geschäftsunterlagen ergeben. Sie ist an keine besondere Form gebunden und kann auch mündlich getroffen werden (Abschn. 14.3 Abs. 2 UStAE). Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG ist der Kommissionär A allerdings nicht berechtigt, für die Lieferung des Kommittenten B eine Gutschrift zu erteilen (Abschn. 14.3 Abs. 1 Satz 1 UStAE), da B die Lieferung nicht im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Die Gutschrift wird wirksam, da B nicht widerspricht (Abschn. 14.3 Abs. 3 UStAE). Erst mit dem Widerspruch verliert die Gutschrift die Wirkung als Rechnung (Abschn. 14.3 Abs. 4 Satz 2 UStAE). Die unberechtigt erteilte und nicht widersprochene Gutschrift führt dazu, dass der Empfänger der Gutschrift die unberechtigt ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG schuldet (Abschn. 14.3 Abs. 1 Satz 5 UStAE). Es handelt sich um einen unberechtigten Steueraus nach Abschn. 14c. 2 Abs. 2 Nr. 4 UStAE. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG entsteht die USt i.H.v. 1.095,16 € im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung am 6.6.25.

Zur Erteilung einer Gutschrift s.a. Fall 54.

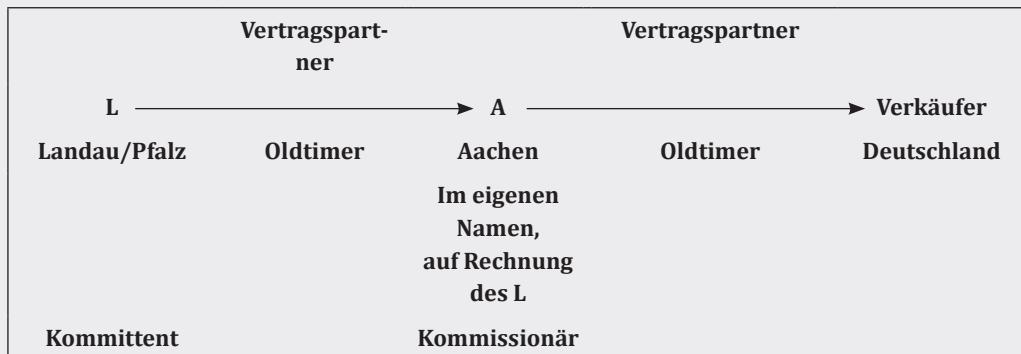
Transport F

Es handelt sich um eine Beförderungsleistung von F an K (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG). Der Ort dieser Beförderung bestimmt sich nach § 3b Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Satz 1 UStG, da die sonstige Leistung für die Privatperson

K erbracht wird. Leistungsort ist demnach die Beförderungsstrecke von Neustadt nach Klingenmünster; damit ist die sonstige Leistung steuerbar und steuerpflichtig. Zeitpunkt der Beförderungsleistung ist der 5.6.25 Das Entgelt (netto) beträgt 252,10 €, die USt demnach 47,90 €. Sie entsteht mit Ablauf Juni. F schuldet diese USt.

Fall 52: Einkaufskommission/Reihengeschäft/Beteiligung von Privatpersonen

Autohändler A aus Aachen erhält vom Autohändler L aus Landau den Auftrag, in Deutschland Oldtimer für ihn einzukaufen.



Für jeden gekauften Oldtimer erhält A eine Provision von 1.500 € zzgl. Umsatzsteuer.

- Am 31.3.25 kauft A einen Oldtimer vom Autohändler V in Münster für 40.000 € zzgl. Umsatzsteuer ein. A holt den Oldtimer bei V in Münster ab und befördert ihn mit eigenem Transporter zu seinem Autohof. Am 2.4.25 holt L den Oldtimer bei A ab.
A und L haben im Voraus vereinbart, dass das Eigentum sofort mit dem Erwerb durch A auf L übergehen soll.
- Am 30.4.25 kauft A einen Oldtimer vom Autohändler W in Dortmund für 50.000 € zzgl. Umsatzsteuer ein. Über den Eigentumsübergang haben A und L nichts vereinbart.
A bringt der Pkw zunächst auf seinem Autohof nach Aachen, wo L den Oldtimer am 2.5.25 abholt.
- Am 31.5.25 kauft A einen Oldtimer vom Autohändler X in Xanten für 25.000 € zzgl. Umsatzsteuer ein.
Über den Eigentumsübergang haben A und L nichts vereinbart.
A bringt den Oldtimer nach dem Einkauf bei X unmittelbar zu L nach Landau.
- Am 30.6.25 kauft A einen Oldtimer vom Privatmann Y in Duisburg für 15.000 €. Über den Eigentumsübergang haben A und L nichts vereinbart.
A bringt den Oldtimer nach dem Einkauf bei Y unmittelbar zu L nach Landau.

Abwandlung:

L aus Landau ist Privatmann. L erteilt dem A aus Aachen den Auftrag, als Kommissionär Oldtimer in ganz Deutschland einzukaufen.

Am 31.7.25 kauft A einen Oldtimer vom Autohändler Z in Zell für 20.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Über den Eigentumsübergang haben A und L nichts vereinbart. A bringt den Oldtimer nach dem Einkauf bei Z unmittelbar zu L nach Landau.

Aufgabe: Nehmen Sie hinsichtlich der Lieferungen zwischen den verschiedenen Verkäufern und A sowie den Lieferungen zwischen A und L Stellung zu Ort und Zeitpunkt sowie zur Bemessungsgrundlage.

Lösung:

L und A haben einen Kommissionsvertrag geschlossen (§ 383 BGB). Der Einkauf in eigenem Namen für Rechnung des L erfolgt im Rahmen einer Einkaufskommission.

Mit den Einkäufen der Oldtimer im eigenen Namen liegen nach § 3 Abs. 1 UStG Lieferungen von den Verkäufern an A vor. Die fingierten Weiterlieferungen von A an L nach § 3 Abs. 3 UStG gelten mit der Eigentumsübertragung der Oldtimer von A an L als ausgeführt.

1. Verkäufer V tätigt an A eine Lieferung des Oldtimers. Nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ist die Lieferung mit Beginn der Beförderung (Abhollieferung) am 31.3.25 ausgeführt. Die Lieferung gilt dort als ausgeführt, wo die Beförderung beginnt. Der Lieferort Münster ist im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG). Die Lieferung des Verkäufers an den Kommissionär A ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG das vom Kommissionär A entrichtete Entgelt i.H.v. 40.000 € anzusetzen.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht vom Kommissionär A auf den Kommittenten L erfolgt zeitgleich mit dem Erwerb durch den Kommissionär A vom Verkäufer V am 31.3.25. Der Ort dieser Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG, da der Oldtimer zu diesem Zeitpunkt nicht an L übergeben wird und befindet sich in Münster, da sich der Oldtimer bei der Weiterlieferung dort befindet. Auch diese Lieferung ist steuerbar und steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage sind hier 41.500 € anzusetzen. Entgelt ist alles, was der Kommittent L für die Weiterlieferung des Oldtimers durch den Kommissionär A aufzuwenden hat, also der Kaufpreis des Oldtimers zuzüglich der Provision und ggf. eines Aufwendungsersatzes.

2. Verkäufer W tätigt an den Kommissionär A eine Lieferung des Oldtimers. Nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ist die Lieferung mit Beginn der Beförderung (Abhollieferung) am 30.4.25 ausgeführt. Die Lieferung gilt dort als ausgeführt, wo die Beförderung beginnt. Der Lieferort Dortmund ist im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG). Die Lieferung des Verkäufers W an den Kommissionär A ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG das vom Kommissionär A entrichtete Entgelt i.H.v. 50.000 € anzusetzen.

Da Kommissionär A und Kommittent L hinsichtlich der Eigentumsübertragung keine Vereinbarung getroffen haben, findet die Eigentumsübertragung nach § 929 Satz 1 BGB erst mit der Übergabe des Oldtimers an den Kommittenten L statt. Es liegen daher zwei zeitlich aufeinanderfolgende Lieferungen vor. Bei der Lieferung des A an L handelt es sich ebenfalls um eine bewegte Lieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG, die am 2.5.25 in Aachen als ausgeführt gilt. Die Lieferung ist steuerbar und steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage sind hier 51.500 € anzusetzen.

3. Der Kommissionär A liefert an den Kommittenten L, indem er den Oldtimer direkt vom ersten Unternehmer X an den letzten Abnehmer L befördert. Nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG finden die Lieferungen im Rahmen eines Reihengeschäfts statt. Da der mittlere Unternehmer A den Oldtimer befördert, ist die 1. Lieferung X an A die bewegte Lieferung, wenn A den Oldtimer als Abnehmer der Lieferung befördert (§ 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 1 UStG). Da Kommissionär A und Kommittent L hinsichtlich der Eigentumsübertragung keine Vereinbarung getroffen haben, findet die Eigentumsübertragung nach § 929 Satz 1 BGB erst mit der Übergabe des Oldtimers an den Kommittenten L statt. Kommissionär A liefert daher als Abnehmer, da bei Beginn der Beförderung A noch nicht die Verfügungsmacht auf L übertragen hatte. Die Lieferung des Verkäufers X an den Kommissionär A ist die bewegte Lieferung und gilt mit Beginn der Beförderung am 31.5.25 in Xanten als ausgeführt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG). Als Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG das vom Kommissionär A entrichtete Entgelt i.H.v. 25.000 € anzusetzen.

Die Lieferung des Kommissionärs A an den Kommittenten L ist als nachfolgende Lieferung die unbewegte Lieferung. Die Lieferung gilt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG am 31.5.25 in Landau als ausgeführt,

da die Beförderung des Gegenstands dort endet. Die Lieferung ist steuerbar und steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage sind hier 26.500 € anzusetzen.

4. Der Kommissionär A liefert an den Kommittenten L, indem er den Oldtimer direkt vom Verkäufer Y an den letzten Abnehmer L befördert. Da der erste Beteiligte in der Reihe kein Unternehmer ist, liegt kein Reihengeschäft vor. Nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG muss der Gegenstand der Lieferung vom »ersten Unternehmer« an den »letzten Abnehmer« gelangen. Die Lieferung Y an den Kommissionär A ist nicht steuerbar, da Y lt. Sachverhalt kein Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG ist.

Die Lieferung des Kommissionärs A an den Kommittenten L ist eine Beförderungslieferung, die nach § 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG am 30.6.25 in Duisburg als ausgeführt gilt. Die Lieferung ist steuerbar und steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage sind hier 16.500 € anzusetzen.

Abwandlung:

Der Kommissionär A liefert an den Kommittenten L, indem er den Oldtimer direkt vom ersten Unternehmer Verkäufer Z an den letzten Abnehmer L befördert. Nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG finden die Lieferungen im Rahmen eines Reihengeschäfts statt. Nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG muss der Gegenstand der Lieferung vom »ersten Unternehmer« an den »letzten Abnehmer« gelangen. Wie in der Lösung 3 erläutert, ist die Lieferung der Verkäufers Z an den Kommissionär A die bewegte Lieferung und gilt mit Beginn der Beförderung am 31.7.25 in Zell als ausgeführt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG). Als Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG das vom Kommissionär A entrichtete Entgelt i.H.v. 20.000 € anzusetzen.

Die Lieferung des Kommissionärs A an den Kommittenten L ist als nachfolgende Lieferung die unbewegte Lieferung. Die Lieferung gilt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG am 31.7.25 in Landau als ausgeführt, da die Beförderung des Gegenstands dort endet. Die Lieferung ist steuerbar und steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage sind hier 21.500 € anzusetzen.

5.6 Sonstige Leistungen

Fall 53: Echtes Factoring/Ortsbestimmung/Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 8 UStG

Unternehmer X tritt ein Forderung i.H.v. 19.000 € (darin enthalten 1.900 € USt) aus einer steuerpflichtigen Lieferung an Y an die Bank als Factor ab. Die Bank zieht die Forderung ein und trägt das Risiko der Nichterfüllung. Die Bank berechnet eine Factoringgebühr von 2 % = 380 € und eine Delkrederegebühr von 1 % = 190 €. Der Factor zahlt an X somit 18.430 €.

Aufgabe: Nehmen Sie Stellung zu den Leistungen des X und der Bank. Bestimmen Sie den Ort der Leistung und nehmen Sie auch Stellung zur Steuerpflicht.

Lösung:

Da die Bank die Forderung einzieht und das Risiko der Nichterfüllung trägt, liegt nach Abschn. 2.4 Abs. 1 Satz 2 UStAE echtes Factoring vor. Mit der Abtretung seiner Forderung erbringt X keine Leistung an den Factor (Abschn. 2.4 Abs. 3 Satz 1 UStAE). Vielmehr ist der Anschlusskunde X Empfänger einer Leistung des Factors.

Die Dienstleistung des Factors besteht darin, den Forderungsverkäufer U (Anschlusskunde) von der Einziehung der Forderung und dem Risiko ihrer Nichterfüllung zu entlasten (Abschn. 2.4 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStAE). Der wirtschaftliche Gehalt der Leistung des Factors besteht im Wesentlichen im Einzug von Forderungen. Nach § 3a Abs. 2 UStG wird die sonstige Leistung des Factors dort ausgeführt, wo der Empfänger X sein Unternehmen betreibt. Die Leistung ist von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG ausgenommen und ist somit steuerpflichtig (Abschn. 2.4 Abs. 4 Satz 2 und 3 UStAE). Die Bemessungsgrundlage wird nach Abschn. 2.4 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStAE wie folgt ermittelt: