

Band 3

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Dennis Klein/Frank Neudert

Falltraining Abgabenordnung
und Finanzgerichtsordnung
2. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
 **erlag**

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 2016. Für den November 2016 ergab sich bei H eine Umsatzsteuer-Zahllast in Höhe von 1.500 €. Die Umsatzsteuervoranmeldung für November 2016 erfolgte am 7. Januar 2017, am 12. Januar 2017 buchte das Finanzamt die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2016 von seinem Bankkonto ab.

Am 21. Dezember 2017 übermittelte H dem Finanzamt für 2016 in authentifizierter elektronischer Form seine Einkommensteuererklärung für 2016 nebst Einnahmen-Überschuss-Rechnung sowie zeitgleich die Umsatzsteuererklärung für 2016. In der Umsatzsteuererklärung berücksichtigte H die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2016 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 2017 als Betriebsausgabe geltend.

Mit Bescheid vom 8. Februar 2018 stellte das Finanzamt die Einkünfte des H aus Gewerbebetrieb für 2016 erklärungsgemäß gesondert fest. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung von 1.500 € für November 2016 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 2016 würde erst für das Jahr der tatsächlichen Zahlung in 2017 berücksichtigt werden.

Als das Finanzamt im Jahr 2019 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2017 gesondert feststellte, berücksichtigte es die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2016 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 2016 als regelmäßig wiederkehrende Betriebsausgabe noch im Jahr 2014 anzusetzen sei.

Am 24. März 2019 beantragte H daraufhin, den Feststellungsbescheid über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2016 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 2016 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 8. Februar 2018 im Jahr 2019 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 8. Februar 2018 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 offenbare Unrichtigkeiten jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Steuerpflichtigen ist das Finanzamt zu einer Berichtigung nach § 129 S. 2 AO verpflichtet.

Dazu müsste als Erstes der Feststellungsbescheid vom 8. Februar 2018 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 Regelungsinhalte. 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 vereinnahmte 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 abgeflossen 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 2016 ist somit am 10. Januar 2017 fällig; da dies ein Samstag ist, verschiebt sich das Fristende gem. § 108 Abs. 3 AO auf den nächsten Werktag, also Montag, den 12. Januar 2017. 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 abgeflossen, zu dem sie wirtschaftlich gehörte. Sie ist daher als Betriebsausgabe für 2016 zu berücksichtigen.

Der Feststellungsbescheid vom 8. Februar 2018 ist somit unrichtig.

Dieser Fehler müsste dem Finanzamt bei Erlass des Steuerbescheides unterlaufen sein. Im Gegensatz zum übrigen Verwaltungsverfahren 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. § 129 AO ist auch bei elektronisch eingereichten Steu-

erklärungen anwendbar. Sollte also schon in den Steuererklärungen eine offenbare 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 erklärungskonformer 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 offenbare Unrichtigkeit zu orientieren. Danach sind nur vergleichbare bloße mechanische Versehen wie Eingabe- oder Übertragungsfehler erfasst.

Keine offenbaren 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 offenbare Unrichtigkeit im Sinne von § 129 AO gegeben.

Im vorliegenden Fall hat H dem Finanzamt eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2016 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 offenbare 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 könne 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 2017 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 offenbare Unrichtigkeit vor, sodass eine Korrektur nach § 129 AO ausgeschlossen ist.

In Betracht könnte dann eine Korrektur des Feststellungsbescheides vom 8. Februar 2018 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.

Fräglich 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 8. Februar 2018 kann daher nicht erfolgen.

Fall 2: Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte

Günther Glücklich (G) und Gertrude sind verheiratet gewesen – allerdings nicht glücklich, weshalb sie sich 2018 getrennt und 2019 geschieden haben. Bis zum Jahr 2016 erfolgte eine Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer. In den 2019 abgegebenen Einkommensteuererklärungen für 2017 und 2018 beantragten die Eheleute die Einzelveranlagung zur Einkommensteuer. Für 2019 gab G allein eine Einkommensteuererklärung für sich ab und teilte mit, seit 2018 von Gertrude getrennt zu leben.

Für die Jahre 2016 bis 2019 waren Einkommensteuervorauszahlungen gegen G und seine damalige Ehefrau festgesetzt worden. Im Einkommensteuerbescheid 2016 waren die Vorauszahlungen hälftig auf die Einkommensteuer der Ehepartner angerechnet worden. Für die Jahre 2017 bis 2019 erfolgten auf die Vorauszahlungen unregelmäßige Zahlungen, ohne dass nähere Tilgungsbestimmungen getroffen wurden.

Das Finanzamt hat G erklärungskgemäß 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 hälftige 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 2017 bis 2019 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 rücknehmbar. 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 Vertrauensschutz 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 2016 war dem G die hälftige Anrechnung der Einkommensteuervorauszahlungen bekannt. Auch für die Jahre 2017 bis 2019 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 Rücknahmevoraussetzungen in Abs. 2 verdeutlichen.

Aus § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO ist zugleich eine Ermessenslenkung zu entnehmen. Besteht nämlich kein Grund für einen besonderen Vertrauensschutz 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 ermessensgerecht, die rechtswidrige vollständige Anrechnung zur Hälfte zurückzunehmen.

Als weitere Rücknahmevoraussetzung 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 Rechtsunkenntnis 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 Sachbearbeiter 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 2014 Pächter und Betreiber eines Gewerbebetriebes in Hamburg. Mit Steuerbescheiden vom 14. Januar 2012 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 2003 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 2013 bis 2017 zahlte L insgesamt 67.000 € auf die Steuerschulden.

Im Mai 2017 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 2019 aus. Aber auch nach Mai 2019 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 2018 seiner Lebensgefährtin zum Weiterbetrieb überlassen habe. Er selbst erziele jetzt überhaupt keine eigenen Einnahmen mehr.

Mit Bescheid vom Juli 2016 widerrief das Finanzamt daraufhin die Stundungsbewilligung vom 24. Mai 2013 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 2019.

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 2019 rechtswidrig ist und den L in seinen Rechten verletzt.

Dies hängt davon ab, inwieweit das Finanzamt die Stundung und Ratenzahlungsbewilligung widerrufen 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 2009 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.

Die Stundung müsste rechtmäßig gewesen sein. Ein Finanzamt kann Ansprüche aus dem Steuerverhältnis stunden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Ausweislich der zutreffenden Vermögens- und Einkommensnachweise war L mit der sofortigen Begleichung wegen der Ertragsschwäche seines Betriebes überfordert. Da dem L aber zumindest noch gewisse Einkünfte aus dem Betrieb zufließen, erschienen die Steueransprüche auch nicht gefährdet. Daher durfte das Finanzamt die Steuern stunden.

Der Stundungsbescheid müsste außerdem zulässigerweise einen Widerrufsvorbehalt enthalten. Das Finanzamt hat sich in dem Stundungsbescheid ausdrücklich den Widerruf für den Fall vorbehalten, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des L dies rechtfertigen. Dieser Widerrufsvorbehalt müsste wirksam sein. Bei dem Widerrufsvorbehalt handelt es sich um eine Nebenbestimmung im Sinne von § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO. Ein Verwaltungsakt darf nach pflichtgemäßem Ermessen mit dem Vorbehalt des Widerrufs erlassen werden. Das pflichtgemäße Ermessen hat sich von dem Sinn und Zweck der Vorschrift leiten zu lassen. Maßgeblich sind insofern die Tatbestandsvoraussetzungen für die Bewilligung einer Stundung gemäß § 222 AO. Danach können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Steuerschuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Mit dem Widerrufsvorbehalt als Nebenbestimmung zum Stundungsbescheid lässt sich sicherstellen, dass die Stundung nur so lange gewährt wird, wie es die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen tatsächlich erfordert. Denn bei der Erhebung der Steuer ist die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten, ein Steuerpflichtiger darf nicht durch Stundung unberechtigte Vorteile erlangen. Dementsprechend ist der ursprüngliche Stundungsbescheid zulässig mit einem Widerrufsvorbehalt als Nebenbestimmung im Sinne von § 120 AO versehen worden.

Die Ausnutzung des Widerrufsvorbehalts ist wiederum eine Ermessensausübung und muss fehlerfrei nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgen. Maßgeblich ist auch hier der Zweck des Widerrufsvorbehalts, der im angemessenen Verhältnis zum Anlass für den Widerruf stehen muss.

Das Finanzamt hat zum Anlass für den Widerruf genommen, dass L zum einen die Ratenzahlung nach Ablauf der Aussetzungsfrist nicht wieder aufgenommen hat und zum anderen den Betrieb auf seine Lebensgefährtin übertragen hat. Er selbst verfügte über kein eigenes Einkommen mehr. Aus dieser für das Finanzamt neuen Sachverhaltsentwicklung lässt sich der Schluss ziehen, durch eine weitere Stundung würde der Steueranspruch gefährdet, es wären also überhaupt keine Zahlungen mehr erreichbar. Bei Gefährdung des Steueranspruchs lägen die Voraussetzungen für eine Stundung nach § 222 AO nicht mehr vor. Auch spricht gegen den L, dass er nach Ablauf der Aussetzungsfrist weder weitere Raten zahlte, noch eine weitere Fristverlängerung beantragte. Aus Sicht des Finanzamtes muss sich bei verständiger Würdigung der Eindruck aufdrängen, dass L zu weiteren Ratenzahlungen in absehbarer Zeit weder willens noch in der Lage sein werde. Insofern erscheint es ermessensgerecht, den Widerrufsvorbehalts zu nutzen und die bewilligte Stundung sowie Ratenzahlung zu widerrufen.

L wendet hiergegen ein, seine wirtschaftlichen Verhältnisse ließen eine Begleichung der Steuerschulden nicht zu. Dieser Umstand spricht jedoch nicht gegen den Widerruf des Stundungsbescheides, sondern ganz im Gegenteil für den Widerruf. Denn dann muss sich geradezu der Eindruck verfestigen, dass der Steueranspruch gefährdet ist. Auf ein etwaiges Verschulden oder Verschulden der Rückstände kommt es im Übrigen für den Widerruf nicht an, da sich dies allein nach dem objektiven Tatbestand zu richten hat. Die Steuerschulden stehen aufgrund der bestandskräftigen Steuerbescheide jedenfalls fest.

Gem. § 131 Abs. 2 S. 2 AO in Verbindung mit § 130 Abs. 3 AO ist auch der Widerruf wie die Rücknahme nur binnen Jahresfrist zulässig. Erhält das Finanzamt von Tatsachen Kenntnis, welche den Widerruf eines begünstigenden Verwaltungsaktes rechtfertigen, so ist der Widerruf nur innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt der Kenntnisnahme zulässig. Von den zum Widerruf berechtigenden Tatsachen konnte das Finanzamt frühestens im Mai 2016 Kenntnis erlangen. Denn erst dann nahm der L nach Ablauf der Aussetzungsfrist die die dann wieder fälligen Ratenzahlungen nicht wieder auf. Erst dies gab dem Finanzamt Anlass, den Sachverhalt und damit die Voraussetzungen für die Ausübung des Widerrufsvorbehalts erneut zu überprüfen. Der sodann erklärte Widerruf des Stundungsbescheides erfolgte innerhalb der Jahresfrist.

Der Widerruf des Stundungsbescheides ist somit rechtmäßig und verletzt den L nicht in seinen Rechten. Der Einspruch des L hat daher keine Aussicht auf Erfolg.

Band 2

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Siegfried Fränznick

Falltraining Bilanzsteuerrecht

5. Auflage

Mit zwei kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
erlag

2.3 Prüfungsreihenfolge nach Handelsrecht

Bilanzierungsfähigkeit/Bilanzierungspflicht

1. Feststellung der Bilanzierungsfähigkeit

Vermögensgegenstand ist verkehrsfähig (selbständig bewertbar und veräußerbar)
befindet sich im wirtschaftlichem Eigentum
gehört zum Betriebsvermögen

Nein

Evtl.
Bilanzierungshilfe

Ja

2. Gibt es ein Bilanzierungsverbot?

Aufwendungen für Gründung und Kapitalbeschaffung, Aufwendungen für Abschluss von Versicherungsverträgen, bestimmte nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte i.S.v. § 248 Abs. 2 S. 2 HGB

Nein

3. Gibt es ein Bilanzierungswahlrecht?

Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, ausgenommen Marken, Kundenlisten und ähnliche, Disagio, aktive latente Steuer

Ja

Bilanzpolitik

Nein

Bilanzierungspflicht

H. Die prüfungsrelevanten Fragen/Fälle

Hinweis! Nach den Fällen ist Raum für Notizen zur selbständigen Lösung. Die Lösungsvorschläge befinden sich im Buch ab Seite 134.

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, verschiedentliche Auffassungen in handelsrechtlicher Kommentierung: nur VG, wenn einzeln veräußerbar).

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:

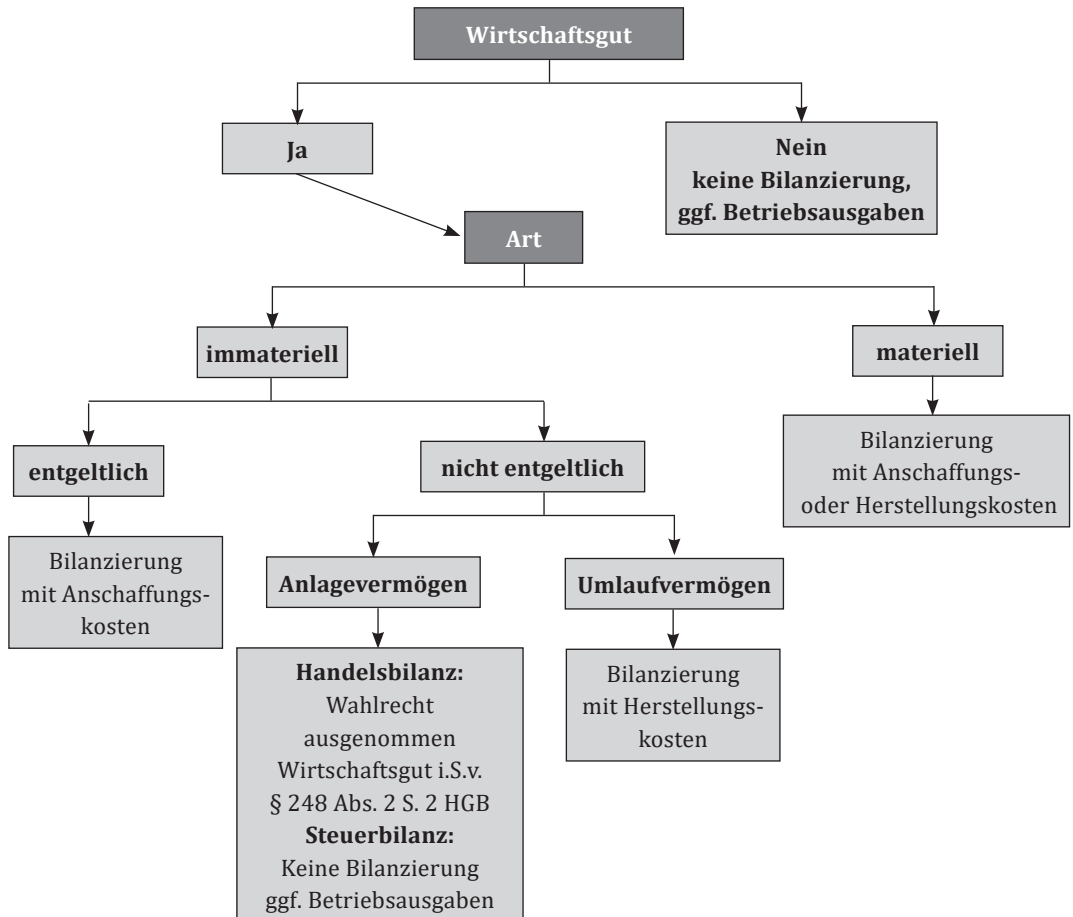
- Aufwendungen für diese Wirtschaftsgüter müssen zum Erwerb durch Anschaffung geführt haben und klar und einwandfrei von den übrigen Aufwendungen abgrenzbar sein (BFH vom 28.05.1979, I R 1/76, BStBl II 1979, 734).
- Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist entgeltlich erworben, wenn es durch einen Hoheitsakt 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.

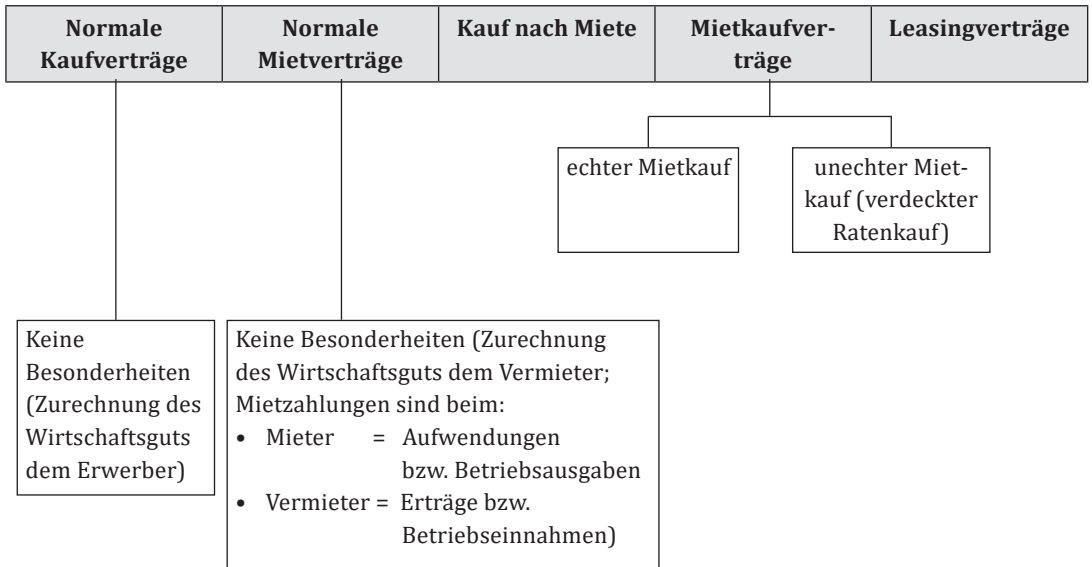
Nach § 248 Abs. 2 HGB besteht für selbst erstellte immaterielle WG ein Wahlrecht, diese zu aktivieren (siehe aber später bei Besprechung der Bilanzposten).

Regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen – z.B. Provisionen, für die Vermittlung von Abonnementverträgen, 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**

3.2 Mietkauf

Für die Frage der Abgrenzung sind folgende Fälle zu unterscheiden:



Kauf nach Miete

Es ergeben sich keine Besonderheiten.

Mietkauf

Nach der ESt-Kartei Baden-Württemberg zu § 6 Abs. 1 – Bewertung des Betriebsvermögens – Nr. 22 EStG (OFD Hannover vom 18.12.2000, BBK F 13, 4231) sind zu unterscheiden:

- a) **echter Mietkauf** (zunächst Behandlung als Mietverhältnis und nach einiger Zeit Erwerb durch den Mieter, ähnlich wie beim Kauf nach Miete) und
- b) **unechter Mietkauf oder verdeckter Ratenkauf** (Zurechnung des Wirtschaftsguts von vornherein dem „Mieter“).

Echter Mietkauf	Verdeckter Ratenkauf
<ul style="list-style-type: none"> Abschluss eines Mietvertrags, weil die Vertragsparteien zunächst ernsthaft ein Mietverhältnis beabsichtigen. 	<ul style="list-style-type: none"> Abschluss eines „Mietvertrags“, obwohl von Anfang an, an einen Verkauf bzw. Kauf gedacht ist (als „Mietvertrag“ getarnt).
<ul style="list-style-type: none"> Dem Mieter wird trotz echtem Mietverhältnis das Recht eingeräumt, jederzeit den Mietgegenstand zu erwerben (Kaufoption liegt im Ermessen des Mieters). 	<ul style="list-style-type: none"> Evtl. beiderseits unkündbarer „Mietvertrag“ oder „Mietdauer“ wird so bemessen, dass bei Ablauf dieses Zeitraums das Wirtschaftsgut wirtschaftlich verbraucht ist und der „Mieter“ daher praktisch keine Möglichkeit mehr hat, dem „Vermieter“ das Wirtschaftsgut zurückzugeben.

Echter Mietkauf	Verdeckter Ratenkauf
<ul style="list-style-type: none"> Die vereinbarte Miete ist der Nutzungsüberlassung angemessen. 	<ul style="list-style-type: none"> Die vereinbarte „Miete“ ist bei wirtschaftlicher Betrachtung hinsichtlich Höhe, Dauer und Fälligkeit als „echte“ Mietzahlung ungewöhnlich, als Kaufpreisrate besser verständlich (BFH vom 18.11.1970, I 133/64, BStBl II 1971, 133).
<ul style="list-style-type: none"> Anrechnung der bis zum Kauf gezahlten Mietbeträge auf den Kaufpreis (Listenpreis). Häufig wird der Kaufpreis auch erst bei Abschluss des Kaufvertrags mit einem Zeitwert festgelegt, wobei die bis zum Kauf gezahlten Mietbeträge entsprechend berücksichtigt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> Der Kaufpreis entspricht dem bei Abschluss des „Mietvertrages“ geltenden Listenpreis und die überhöhten „Mietbeträge“ werden voll auf den Kaufpreis angerechnet oder der spätere Kaufpreis wird bereits bei Abschluss des „Mietvertrags“ endgültig festgelegt und bei Anrechnung der bereits bezahlten „Mietbeträge“ ergibt sich ein restlicher Kaufpreis, der weit unter dem Zeitwert des Wirtschaftsguts liegt (BFH vom 12.09.1991, III R 233/90, BStBl II 1992, 182).

Ertragsteuerliche Rechtsfolgen bei:

Echter Mietkauf	Verdeckter Ratenkauf
<ul style="list-style-type: none"> Während der Mietdauer Behandlung als Mietverhältnis. 	<ul style="list-style-type: none"> Der Vertrag gilt von Anfang an als Kaufvertrag (verdeckter Ratenkauf).
<ul style="list-style-type: none"> Erst durch den späteren Kaufvertrag ergibt sich eine Veräußerung vom Vermieter an den Mieter. 	<ul style="list-style-type: none"> Sofortiger Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber.
<ul style="list-style-type: none"> Anschaffungskosten beim Erwerber: 	<ul style="list-style-type: none"> „Mietzahlungen“ gelten als Kaufpreistraten
Restlicher Kaufpreis + angerechnete Miete ./ verbrauchte „Abschreibung“ (Wertverzehr) vom Listenpreis für die Mietdauer (ab Ingebrauchnahme bis zum Erwerbszeitpunkt), höchstens angerechnete Miete = Anschaffungskosten beim Erwerber	
Die Anrechnung der gezahlten Miete gilt (wirtschaftlich betrachtet) als Rückgängigmachung des ursprünglichen Mietaufwands.	
Beim Erwerber Abschreibung auf verbleibende Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts.	

(Vgl. Horschitz/Groß/Fank in Bilanzsteuerrecht und Buchführung.)

Fall 12:

Beurteilen Sie unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften die einzelnen Sachverhalte. Die Rechtsauffassungen der Beteiligten sind kritisch zu hinterfragen.

Gegebenenfalls erforderliche Korrekturbuchungssätze sind anzugeben. Es soll der rechtlich niedrigste Gewinn ermittelt werden. Alle Voraussetzungen für Steuervergünstigungen liegen vor. Auch haben die Beteiligten immer alle gesetzlichen Formvorschriften eingehalten.

Stellen Sie die Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode dar, füllen Sie dazu die Anlage aus.

Anlage zu Teil III; Gewinnauswirkung:

Vorgang	Erfolgskonto	+	./.
Betriebsgelände			
Turmdrehkran			
Schrottpresse			
Auswahl EDV-Anlage			
Betriebsprüfung			
Ausscheiden C			
Summen			
Saldo			

Sachverhalt (auszugsweise):

Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Die Handelsbilanz soll mit der Steuerbilanz übereinstimmen. Die Bilanzen für 05 und 06 wurden noch nicht beim Finanzamt eingereicht. Die Buchführung wurde 06 vom Gesellschafter B erstellt; ebenso eine vorläufige Bilanz auf den 31. Dezember 06:

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	1.000.000 €	Kapital A	451.000 €
Betriebsgebäude	60.000 €	Kapital B	351.000 €
Maschinen	1.936.800 €	Kapital C	268.000 €
Betriebs- und Geschäfts- ausstattung	80.000 €	Rücklagen	48.000 €
Bank	150.000 €	Rückstellungen	20.000 €
Forderungen	100.000 €	Verbindlichkeiten	2.188.800 €
	3.326.800 €		3.326.800 €

Aus den Unterlagen ergeben sich unter anderem folgende Buchungsvorgänge und Geschäftsvorfälle:

Schrottpresse

Die OHG nutzte seit dem 01. Januar 06 eine neu entwickelte mobile Schrottpresse, die sie zwecks Erprobung zunächst für 20.000 € zzgl. 3.800 € USt monatlich von der Anlagenbau GmbH mietete. Im Mietvertrag war der OHG das Recht eingeräumt worden, jederzeit unter Anrechnung der geleisteten Mietzahlungen die Maschine, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren hat, zu erwerben. Der Mietvertrag war jeweils zum Ende eines Monats kündbar. Die Zahlung des Mietzinses wurde in den Monaten Januar bis Oktober 06 korrekt verbucht. Der Nettokaufpreis der Maschine (Listenpreis) beträgt 1.200.000 €. Nach erfolgreicher Erprobung erwarb die OHG die Schrottpresse zum 01. November 06. Der Hersteller stellte folgende Rechnung aus:

Kaufpreis (netto)	1.200.000 €
./. gezahlter Mietzins	./. 200.000 €
=	1.000.000 €
19 % USt	190.000 €
Restkaufpreis	1.190.000 €
Der Rechnungsbetrag wurde noch im November 06 an die Anlagenbau GmbH vom betrieblichen Bankkonto überwiesen.	
Buchung durch B im November:	
Maschinen (Schrottpresse)	1.000.000 € an Bank 1.190.000 €
Vorsteuer	190.000 €
Die Abschreibung hat B wie folgt berechnet:	
$1.200.000 \text{ €} \times 10 \% = 120.000 \text{ €} \times \frac{2}{12} = 20.000 \text{ €}$	
Buchung:	
AfA	20.000 € an Maschinen (Schrottpresse) 20.000 €

3.3 Leasing

3.3.1 Übersicht über die wichtigsten Leasing-Vertragstypen

(vgl. Maier-Schmitt „Grundkurs des Steuerrechts“, Band 10, Abschnitt D 3.3)

Finanzierungs-leasing	Operating-leasing	Hersteller-leasing	Sale-and-lease back	Spezialleasing
Der L.-Geber räumt dann dem L.-Nehmer für eine feste Grundmietzeit gegen regelmäßiges Entgelt in bestimmter Höhe ein schuldrechtliches Nutzungsrecht ein (mittel bis langfristig). Der Vertrag ist während der Grundmietzeit unkündbar . Die objektbezogenen Risiken (Gefahrtragung, Gewährleistung) trägt der L.-Nehmer. Hinsichtlich des Entgelts ist zu unterscheiden:	Der L.-Geber vermietet das Gut kurz- bis mittelfristig an den L.-Nehmer. Die objektbezogenen Risiken trägt der L.-Geber. Der Vertrag kann jederzeit gekündigt werden (= typischer Mietvertrag). Der L.-Geber hat das L.-Gut zu aktivieren. Die L.-Raten sind erfolgswirksam zu behandeln.	Vermietung von Gütern (Finanzierungs- oder Operating-Leasing) durch den Hersteller (z.B. IBM-Leasing).	Verkauf von Gütern an eine Leasing-Gesellschaft und anschließende Anmietung dieser Güter.	Das Gut ist speziell auf die Bedürfnisse des L.-Nehmers zugeschnitten. Es kann nach Ablauf der Mietzeit nur vom L.-Nehmer sinnvoll weiterbenutzt werden.

Band 4

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Siegfried Fränznick

Falltraining Besteuerung
der Personengesellschaften
2. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
 **erlag**

I. Grundsätzliches

1. Vorbemerkung

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

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

Teilweise werden Abhandlungen nur Stichwort weise wiedergegeben, um den Leseaufwand zu verringern. Die Bilanzklausur Teil Personengesellschaften fordert in starkem Maße einen Gesamtüberblick über nahezu das gesamte Bilanzrecht und Steuerrecht.

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

Beispiel 1: Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft

§ 105 Abs. 3 HGB, § 738 BGB:

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

Beispiel 2: Eintritt eines weiteren Gesellschafters

§ 105 Abs. 3 HGB, § 738 BGB: Fortführung der erweiterten Gesellschaft, § 24 UmwStG

Abschließender Hinweis!

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

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

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

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

2. Klausurtechnik

Beginn der Klausur

Der Beginn jeder Klausur vollzieht sich in vier Schritten:

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

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

- Zuerst Aufgabenstellung lesen → grobe Orientierung, wo geht's hin?
- Wichtige Aspekte bereits beim ersten Lesen notieren, am Rand des Sachverhaltes oder auf einem gesonderten Blatt (erster Durchgang dient der Erfassung und evtl. dem Erkennen erster Probleme), wichtige Aussagen markieren, Arbeitsweise danach richten (Zeiteinteilung).
- Keine Verunstaltung des gesamten Klausurtextes mit farbigen Textmarkern.
- Sachverhalt 2-mal vollständig lesen.

- vollumfängliche Auswertung (auch wenn Angaben nicht für die Lösung benötigt werden, Klausursteller erwartet das Auseinandersetzen mit Argumenten → i.d.R. Punkte).
- ggf. Sachverhalt grafisch aufbereiten (Schaubild).

Häufige Fehler:

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

Fall 1:

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

Gegenstand des Unternehmens ist der Bau von Industriegebäuden.

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

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

Die nachfolgenden Geschäftsvorfälle sind dabei noch nicht berücksichtigt.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Gesellschaftsrechte soll aber B nicht zusätzlich bekommen.

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

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

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

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

Zu 2.: Erfassen der Aufgabenstellung

Allgemein

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

Beispiel:

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

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

Denkbar wäre auch folgende Aufgabenstellung:

Beispiel:

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

Alternativ: 1. Priorität ist ein hohes Vermögen in der Handelsbilanz und 2. Priorität niedere Steuerlast.

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

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

Einzelaufgaben:

- Wie ausführlich müssen die Begründungen sein?
- Werden Berechnungen und Entwicklungen einzelner Bilanzposten verlangt (nahezu immer Bestandteil einer Bilanzsteuerrechtsklausur)?

III. Mitunternehmerschaft

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

Mitunternehmer ist, wer:

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

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

Maßgebend ist hierfür vielmehr das Gesamtbild.

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

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

2. Die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft

2.1 Gesellschaftsverhältnis

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

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

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

2.2 Mitunternehmerinitiative

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

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

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

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

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

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

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

2.3 Mitunternehmerrisiko

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

Das Mitunternehmerrisiko umfasst die Beteiligung:

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

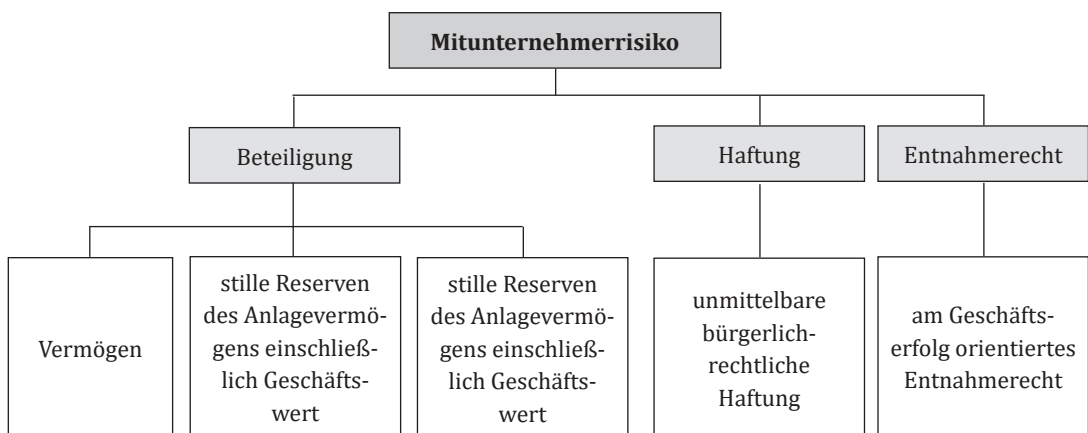
Teilhabe an Wertsteigerungen (H 15.8 Abs. 1 <Mitunternehmerrisiko> EStH).

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

Fehlendes Mitunternehmerrisiko kann nicht durch normale gesellschaftsrechtliche Mitwirkungsrechte ersetzt werden.

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

Komplementär ist stets Risikoträger



2.4 Verdeckte Mitunternehmerschaft

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

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

H 15.8 Abs. 1 <Verdeckte Mitunternehmerschaft> EStH.

Fall 4:

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

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

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

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

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

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

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

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

Aufgabe: Beurteilen Sie, ob dies zutreffend ist.

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

				Punkte
Abwandlung: Der Mehrgewinn von 34.000 € ist nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen und erhöht das ausgewiesene variable Kapital.				10
	Müller	Kurz	Lang	
Kapital laut Bilanz	193.695 €	100.664 €	111.941 €	
+ st. Mehrgewinn	17.000 €	6.800 €	10.200 €	
berichtigtes Kapital	210.695 €	107.464 €	122.141 €	

Lösung Fall 20: Die Gewinnverteilung der VW-AG

	Punkte
KG (§ 161 Abs. 1 HGB): Der Komplementär haftet nach den gesetzlichen Vorgaben für Verbindlichkeiten der KG voll, der Kommanditist dagegen nur bis zur Höhe seiner Einlage (§ 161 Abs. 1 HGB). Gleichwohl nimmt er am Verlust darüber hinaus teil. Spätere Gewinnauszahlungen können aber nicht von ihm gefordert werden, solange sein Kapitalkonto wegen Verlusten negativ ist (§ 169 Abs. 1 HGB). Der Gewinnverteilung liegt §§ 167, 168 i.V.m. § 121 HGB zugrunde, sofern keine abweichenden Regelungen individuell vereinbart werden. In der Regel ist den getroffenen Vereinbarungen auch steuerlich zu folgen. Aus dem Sachverhalt sind keine Gesichtspunkte erkennbar, nach denen die Gewinnverteilung (Kapitalverzinsung und Verteilung des Rests) steuerlich nicht anzuerkennen wäre. Insbesondere entspricht die Kapitalverzinsung der gesetzlichen Regelung des § 167 HGB. Reicht der Gewinn für die vorgesehene Kapitalverzinsung nicht aus, ist der Zinssatz entsprechend zu kürzen, bei Verlust entfällt eine Verzinsung (vgl. §§ 1211 Abs. 1, 167 HGB).	1
Siehe nachfolgende Berechnung am Ende. Der Anspruch des geschäftsführenden Gesellschafters auf Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit ergibt sich nicht aus dem Gesetz, daher bedarf es einer besonderen Abrede zwischen den Gesellschaftern. Dies kann im Gesellschaftsvertrag oder in einem Dienstvertrag getroffen werden. Der Vereinbarung, dass die Geschäftsführervergütung als Aufwand verbucht werden soll, ist auch steuerrechtlich zu folgen, denn für die steuerliche Beurteilung ist – in den Grenzen des § 42 AO – unabhängig von der gewählten Vertragsform ausschlaggebend, was die Vertragspartner im Rahmen der ihnen nach § 109 HGB zustehenden Vertragsfreiheit inhaltlich vereinbaren wollten (vgl. auch H 15.8 <Tätigkeitsvergütung> EStH).	2

	Punkte
<p>Einkommensteuerrechtlich liegt eine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor (vgl. H 15.8 <Mitunternehmerinitiative, -risiko> EStH).</p> <p>Das bedeutet, dass der von der KG ermittelte Gewinn bzw. Verlust weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich zu beanstanden ist.</p> <p>Tätigkeitsvergütungen, die in einem Dienstvertrag vereinbart sind, stellen – ohne weitere Prüfung – Vergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG dar und sind dem steuerlichen Gesamtgewinn der KG (Stufe 2) hinzuzurechnen.</p> <p>Dagegen sind Tätigkeitsvergütungen, die in einem Gesellschaftsvertrag vereinbart sind, nur dann als Sondervergütung i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG zu qualifizieren, wenn sie handelsrechtlich nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags als Aufwand zu behandeln sind, insbesondere im Gegensatz zu einem Gewinnvorab auch zu zahlen sind, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird.</p>	3
<p>V:</p> <p>Als Komplementär ist der Geschäftsführer regelmäßig Unternehmer i.S.d. UStG (vgl. A 1.6 Abs. 4 Beispiel 4, 7, Abs. 5, Abs. 6 UStAE).</p> <p>Da aufgrund der Höhe der Vergütung § 19 UStG nicht anzuwenden ist, bestehen insoweit steuerbare und steuerpflichtige Umsätze, d.h. V schuldet aus seiner Vergütung 19 % USt (= 19.160 € gerundet), die sich mindernd auswirken.</p> <p>Gleichwohl hat die KG mangels Rechnung i.S.d. § 14 UStG keinen Vorsteuerabzug.</p> <p>Eine mögliche Entgelts- oder Rechnungsberichtigung nach § 17 UStG würde auch erst zu diesem Zeitpunkt zum Vorsteuerabzug führen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG).</p>	4, 5
<p>Ergebnis:</p> <p>Der steuerliche Gesamtgewinn der KG ist in den Varianten a) bis e) auf der Stufe 2 um jeweils 120.000 € (Sonderbetriebseinnahmen) zu erhöhen und um die USt (19.160 €) als Sonderbetriebsausgaben zu vermindern (zusammen: + 100.840 €).</p> <p>W:</p> <p>Nach § 166 Abs. 1 HGB ist ein Kommanditist berechtigt, eine abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses zu verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen bzw. von einem Dritten prüfen zu lassen.</p> <p>Die Aufwendungen für das Gutachten stellen keine Betriebsausgaben der KG dar, weil sie nicht von ihr veranlasst sind.</p> <p>Die Aufwendungen stehen jedoch mit der Gesellschafterstellung von W in Zusammenhang und sind deshalb betrieblich veranlasst.</p> <p>Daher sind sie als Sonderbetriebsausgaben (II) des Kommanditisten zu behandeln (§ 4 Abs. 4 EStG) und mindern den steuerlichen Gesamtgewinn der KG und den Gewinnanteil von W.</p>	6
<p>Umsatzsteuerlich hat der Leistungsaustausch nicht zwischen dem Steuerberater und der KG, sondern zwischen dem Steuerberater und W stattgefunden.</p> <p>W ist kein Unternehmer i.S.d. UStG.</p> <p>Damit steht weder der KG noch W ein Vorsteuerabzug zu (§ 15 Abs. 1 UStG).</p> <p>Der Betriebsausgabenabzug beträgt folglich 5.950 € (§ 9b Abs. 1 EStG).</p> <p>Diese Sonderbetriebsausgaben des W sind bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO zu berücksichtigen.</p>	7

						Punkte
<p>Da die KG den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, gilt diese Gewinnermittlungsart auch für den einzelnen Gesellschafter.</p> <p>Das Wirtschaftsjahr der KG ist das Kalenderjahr.</p> <p>Die Sonderbetriebsausgaben des W sind Aufwendungen des laufenden Jahres und somit in die gesonderte und einheitliche Feststellung dieses Jahres einzubeziehen.</p> <p>Während beim Komplementär sämtliche Verluste ausgleichsfähig sind (Vollhafter), ist beim Kommanditisten W § 15a EStG zu beachten. Soweit seine Verluste zu einem negativen Kapitalkonto führen (Gewinnermittlungsstufe 1), sind diese nicht ausgleichsfähig, sondern in den Folgejahren nur mit künftigen Gewinnen aus der KG verrechenbar (§ 15a Abs. 1, Abs. 2 EStG; gesonderte Feststellung, § 15a Abs. 3 EStG).</p> <p>Dies trifft in den Alternativen c–d, insbesondere bei d und e zu.</p> <p>Maßgebend ist dabei der Stand des konkreten Kapitalkontos nicht seine Einlageverpflichtung (beachte aber § 15a Abs. 1 S. 2 EStG; Außenhaftung).</p>						8
<p>Der steuerliche Gesamtgewinn der KG (einheitliche und gesonderte Feststellung nach §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 AO) ist wie folgt zu ermitteln:</p>						9, 10
	a)	b)	c)	d)	e)	
Erklärter Gewinn der KG (1. Stufe, § 15 Abs. 1 Nr. 2 1. HS.)	180.000 €	30.000 €	./ 100.000 €	./ 200.000 €	./ 380.000 €	
+ Sonderbetriebs-einnahmen V	120.000 €	120.000 €	120.000 €	120.000 €	120.000 €	
./ Sonderbetriebs-ausgaben V	19.160 €	19.160 €	19.160 €	19.160 €	19.160 €	
./ Sonderbetriebs-ausgaben W	<u>5.950 €</u>	<u>5.950 €</u>	<u>5.950 €</u>	<u>5.950 €</u>	<u>5.950 €</u>	
Steuerlicher Gesamt-gewinn KG (2. Stufe, § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. HS.)	274.890 €	124.890 €	./ 5.110 €	./ 105.110 €	./ 285.110 €	

				Punkte
Verteilung	Stl. Gesamt-gewinn KG	V	W	11-15
a)	274.890 €			
./ . Sonderergebnis V	100.840 €	100.840 €		
+ Sonderbetriebsausgaben W	<u>5.950 €</u>		./ . 5.950 €	
Gewinn KG	180.000 €			
./ . Kapitalverzinsung	<u>100.000 €</u>	90.000 €	10.000 €	
Restgewinn	80.000 €	<u>32.000 €</u>	<u>48.000 €</u>	
Gewinnanteil		222.840 €	52.050 €	
b)	124.890 €			
./ . Sonderergebnis V	100.840 €	100.840 €		
+ Sonderbetriebsausgaben	<u>5.950 €</u>		./ . 5.950 €	
Gewinn KG	30.000 €			
./ . Kapitalverzinsung	<u>30.000 €</u>	27.000 €	3.000 €	
Restgewinn	0 €	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>	
Gewinnanteil		127.840 €	./ . 2.950 €	
c)	./ . 5.110 €			
./ . Sonderbetriebseinnahmen	100.840 €	100.840 €		
+ Sonderbetriebsausgaben	<u>5.950 €</u>		./ . 5.950 €	
Gewinn KG	./ . 100.000 €			
./ . Kapitalverzinsung	<u>0 €</u>	0 €	0 €	
Restgewinn	./ . 100.000 €	./ . 40.000 €	./ . 60.000 €	
Gewinn-/Verlustanteil		60.840 €	./ . 65.950 €	
d)	./ . 105.110 €			
./ . Sonderbetriebseinnahmen	100.840 €	100.840 €		
+ Sonderbetriebsausgaben	<u>5.950 €</u>		./ . 5.950 €	
Gewinn KG	./ . 200.000 €			
./ . Kapitalverzinsung	<u>0 €</u>	0 €	0 €	
Restgewinn	./ . 200.000 €	./ . 80.000 €	./ . 120.000 €	
Gewinn-/Verlustanteil		20.840 €	./ . 125.950 €	

Band 5

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Woldemar Wall/Heiko Schröder

Falltraining Körperschaftsteuer

3. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
 **erlag**

6. Rechtsfolgen beim Gesellschafter

Fall 1: Gesellschafter erhält eine offene Gewinnausschüttung

Die Elektromarkt GmbH betreibt in Berlin und in anderen Städten Elektronikmärkte. Das Stammkapital beträgt 100.000 € und steht dem alleinigen Gesellschafter Gunther Graus zu. Dieser ist auch der einzige alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer, welcher wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

Graus hatte die Anteile im Jahr 2009 für 200.000 € erworben. Einen Teil des Kaufpreises musste er fremdfinanzieren. Hieraus entstehen ihm jährliche Schuldzinsen i.H.v. 5.000 €. Am 14.12.2018 beschließt Graus auf der ordentlichen Gesellschafterversammlung den Bilanzgewinn des Jahres 2017 i.H.v. 40.000 € je hälftig auszuschütten bzw. den anderen Gewinnrücklagen zuzuweisen. Die Auszahlung der Gewinnausschüttung erfolgte beschlussgemäß am 07.01.2019. Dabei wurden die gesetzlichen Abzugsbeträge durch die GmbH einbehalten. Weitere Einnahmen fließen Graus im Jahr 2019 nicht zu.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Graus im Jahr 2018 und 2019 dar!

Lösung:**Kapitalgesellschaft**

Die Elektromarkt 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 Gewinnausschüttung und die Zuführung zu den anderen Gewinnrücklagen stellen Einkommensverwendungen dar, die sich nicht auf das Einkommen auswirken dürfen (§ 8 Abs. 3 S. 1 KStG). Demnach ergeben sich bei der Kapitalgesellschaft keine Änderungen.

Gesellschafter

Die offene Gewinnausschüttung führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und S. 2 EStG). Die Einkünfte erzielt der Anteilseigner i.S.d. § 20 Abs. 5 EStG. Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Graus beherrscht jedoch als Alleingesellschafter die GmbH. Daher kann er auch den Ausschüttungszeitpunkt frei bestimmen. Somit wird ein Zufluss bereits im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses angenommen (H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH). Zweifel an der Zahlungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft bestehen nicht. Es besteht eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Die Höhe der Kapitalertragsteuer bestimmt sich nach § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG mit 25 % ($5.000 € = 20.000 € \times 25 \%$). Daneben entsteht ein Solidaritätszuschlag i.H.v. 275 € ($= 5.000 € \times 5,5 \%$, § 3 Abs. 1 Nr. 5 und § 4 S. 1 SolZG). Die Steuerbeträge dürfen die Einnahmen nicht mindern (§ 12 Nr. 3 EStG).

Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden (ohne Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG). Graus erzielt Einnahmen i.H.v. 20.000 €. Die geleisteten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Allerdings besteht nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ein Abzugsverbot für tatsächlich entstandene Werbungskosten. Daher kann nur der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abgesetzt werden. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen für das Jahr 2018 i.H.v. 19.199 €. Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Die Abgeltungswirkung tritt ein, da eine Kapitalertragsteuer bei der Ausschüttung einbehalten wurde (§ 43 Abs. 5 S. 1 EStG). Graus kann den Steuerabzug gem. § 32d Abs. 4 EStG beim Finanzamt berichtigen lassen, damit der Sparerpauschbetrag seine Wirkung entfalten kann. Soweit Graus seine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angibt, ist ferner eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen. Eine Anrechnung der von der GmbH einbehaltenen Steuerabzugsbeträge ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG (bzw. § 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG für den Solidaritätszuschlag) nur möglich, wenn die zugehörigen Einnahmen im Rahmen eines Antrags nach § 32d Abs. 4

ESTG bei der Besteuerung erfasst werden. Hierbei wird die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a EStG um die Abgeltungssteuer erhöht (§ 32d Abs. 4 i.V.m. § 32d Abs. 3 S. 2 EStG).

Für das Jahr 2019 ergeben sich keine zu erfassenden Einnahmen. Die jährlich anfallenden Schuldzinsen stellen zwar Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG) dar, können aber nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG nicht abgezogen werden. Ein Abzug des Sparerpauschbetrages scheidet mangels entsprechender Einnahmen aus. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen daher für das Jahr 2019 insgesamt 0 €.

Alternativ ist Graus berechtigt einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG zu stellen, da er zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Dieser Antrag ist spätestens mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 beim Finanzamt zu stellen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG). Der Antrag gilt, ohne nochmaligen Nachweis der Voraussetzungen, für die nächsten 5 Jahre bzw. bis auf Widerruf. Hieraus folgt, dass die Abgeltungsbesteuerung nicht anzuwenden ist, sondern die Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG erfolgt. Ferner ist § 3 Nr. 40 S. 2 EStG nicht anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Diese Vorschrift beschränkt die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für Gewinnausschüttungen auf den betrieblichen Bereich (Fälle der Subsidiarität nach § 20 Abs. 8 EStG). Durch die Nichtanwendung kann nun auch im privaten Bereich das Teileinkünfteverfahren angewandt werden. Die erzielten Einnahmen i.H.v. 20.000 € sind zu 40 % von der Einkommensteuer befreit (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG). Es verbleiben steuerpflichtige Einnahmen i.H.v. 12.000 €. Die geleisteten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Das Abzugsverbot für tatsächliche Werbungskosten gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist ebenfalls nicht anwendbar (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Daher sind die Schuldzinsen bei Abfluss (§ 11 Abs. 2 S. 1 EStG) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bei Anwendung der Option können nur tatsächliche Werbungskosten berücksichtigt werden. Ein Abzug des Sparerpauschbetrages scheidet in diesen Fällen immer aus. Der Abzug der Zinsaufwendungen i.H.v. 5.000 € unterliegt jedoch dem Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG. Demnach sind 40 % der tatsächlichen Werbungskosten nicht abzugsfähig (2.000 € = 5.000 € × 40 %). Es verbleibt ein abzugsfähiger Betrag i.H.v. 3.000 €. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2018 betragen 9.000 € (= 12.000 € ./. 3.000 €) und sind mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG zu versteuern. Die von der GmbH eingehaltene Kapitalertragsteuer i.H.v. 5.000 € kann auf die Einkommensteuer angerechnet werden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Dies gilt für den Solidaritätszuschlag entsprechend (§ 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG).

Für das Jahr 2019 ergeben sich keine zu erfassenden Einnahmen. Die jährlich anfallenden Schuldzinsen stellen Werbungskosten dar (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG). Das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist nicht anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Demnach können die 5.000 € als Werbungskosten bei Abfluss (§ 11 Abs. 2 EStG) berücksichtigt werden. Die Aufwendungen unterliegen allerdings dem Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG. Ein direkter Zusammenhang zu steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG im jeweiligen Veranlagungszeitraum ist nicht notwendig (§ 3c Abs. 2 S. 1 EStG). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2019 betragen daher ./. 3.000 €. Diese negativen Einkünfte können mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, da das Verlustausgleichsverbot nach § 20 Abs. 6 EStG nicht zur Anwendung kommt (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG).

Fall 2: Gesellschafter erhält eine verdeckte Gewinnausschüttung

Die Elektromarkt GmbH betreibt in Berlin und in anderen Städten Elektronikmärkte. Das Stammkapital beträgt 100.000 € und steht dem alleinigen Gesellschafter Gunther Graus zu. Dieser ist auch der einzige alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer, welcher wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

Graus hatte die Anteile im Jahr 2011 für 200.000 € erworben. Einen Teil des Kaufpreises musste er fremdfinanzieren. Hieraus entstehen ihm jährliche Schuldzinsen i.H.v. 5.000 €. Im Jahr 2018 erhält Graus ein monatliches Geschäftsführergehalt i.H.v. 6.000 €. Hiervon sind 1.000 € als unangemessen anzusehen. Das Gehalt wurde unter Berücksichtigung der jeweiligen Lohnsteuerabzugsbeträge und des Solidaritätszuschlags an Graus ausgezahlt.

Bei der GmbH wurde ein entsprechender Aufwand verbucht. Eine offene Gewinnausschüttung wurde seitens der GmbH in 2018 nicht geleistet. In den Vorjahren wurde der jeweilige Bilanzgewinn regelmäßig an den Gesellschafter ausgeschüttet.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Graus dar!

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Elektromarkt 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). Das Gehalt stellt für die GmbH eine Betriebsausgabe dar (§ 4 Abs. 4 EStG), da sie zur Zahlung schuldrechtlich verpflichtet ist.

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 Zahlung erfolgt 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 Gehalts nicht dem Fremdvergleich entspricht. 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. Der unangemessene Teil des Gehalts i.H.v. 12.000 € (= 1.000 € × 12 Monate) ist als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Es ist daher ein Betrag von 12.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Gewinnermittlung im Rahmen der Einkommensermittlung des Jahres 2018 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Gesellschafter

Hinsichtlich des Geschäftsführergehalts erzielt Graus Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, da er als Arbeitnehmer aus einem Dienstverhältnis Arbeitslohn bezieht und weisungsgebunden ist (§§ 1, 2 LStDV, H 19.0 „Allgemeines“ LStH). Diese Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG). Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Der Besteuerungszeitpunkt für die Einnahmen bestimmt sich nach § 11 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG. Das Kalenderjahr bildet den Ermittlungszeitraum (§ 2 Abs. 7 S. 1 und 2 EStG). Die einbehaltene Lohnsteuer/Solidaritätszuschlag mindert nicht die Einnahmen, da es sich um nicht abzugsfähige Personensteuern handelt (§ 12 Nr. 3 EStG). Die Steuerbeträge können jedoch auf die festzusetzende Einkommensteuer/Solidaritätszuschlag angerechnet werden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG/§ 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Demnach ist das Bruttogehalt von 72.000 € als Einnahmen zu erfassen. Allerdings ist der unangemessene Teil des Gehalts abzusetzen, da hier die Besteuerung im Rahmen des § 20 EStG erfolgt. Es verbleibt ein steuerpflichtiger Arbeitslohn i.H.v. 60.000 € (= 5.000 € × 12 Monate). Mangels tatsächlicher Werbungskosten ist der Werbungskostenpauschbetrag i.H.v. 1.000 € zum Abzug zu bringen (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG). Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betragen 59.000 €.

Die verdeckte Gewinnausschüttung führt 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 und S. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Es besteht grundsätzlich eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Allerdings wird diese bei einer verdeckten Gewinnausschüttung typischerweise nicht einbehalten.

Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden (ohne Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG). Die Ausnahme nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG findet keine Anwendung, da die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft außerbilanziell dem Einkommen hinzugerechnet wurde. Graus erzielt Einnahmen i.H.v. 12.000 €. Die geleisteten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Allerdings besteht nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ein Abzugsverbot für tatsächlich entstandene Werbungskosten. Daher kann nur der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abgesetzt

werden. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 11.199 €. Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, da eine Kapitalertragsteuer nicht einbehalten wurde (§ 43 Abs. 5 EStG). Graus hat den Steuerabzug gem. § 32d Abs. 3 EStG beim Finanzamt berichtigen lassen. Die tarifliche Einkommensteuer ist um die Abgeltungssteuer zu erhöhen (§ 32d Abs. 3 S. 2 EStG). Soweit Graus alle seine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angibt, ist ferner eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen.

Wurde eine außerbilanzielle Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft nicht vorgenommen, kann die Abgeltungsbesteuerung beim Gesellschafter nicht angewandt werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG). Die verdeckte Gewinnausschüttung ist dann mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG der Besteuerung zu unterwerfen.

Alternativ ist Graus berechtigt einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG zu stellen, da er zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Dieser Antrag ist spätestens mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 beim Finanzamt zu stellen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG). Der Antrag gilt, ohne nochmaligen Nachweis der Voraussetzungen, für die nächsten 5 Jahre bzw. bis auf Widerruf. Hieraus folgt, dass die Abgeltungsbesteuerung nicht anzuwenden ist, sondern die Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG erfolgt. Ferner ist § 3 Nr. 40 S. 2 EStG nicht anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Diese Vorschrift beschränkt die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für Gewinnausschüttungen auf den betrieblichen Bereich (Fälle der Subsidiarität nach § 20 Abs. 8 EStG). Durch die Nichtanwendung kann nun auch im privaten Bereich das Teileinkünfteverfahren angewandt werden. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann das Teileinkünfteverfahren nur angewandt werden, wenn bei der jeweiligen Körperschaft eine außerbilanzielle Zurechnung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vorgenommen wurde (§ 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2 EStG). Die erzielten Einnahmen i.H.v. 12.000 € sind zu 40 % von der Einkommensteuer befreit (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG). Es verbleiben steuerpflichtige Einnahmen i.H.v. 7.200 €. Die geleisteten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Das Abzugsverbot für tatsächliche Werbungskosten gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist ebenfalls nicht anwendbar (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Bei Anwendung der Option können nur tatsächliche Werbungskosten berücksichtigt werden. Ein Abzug des Sparerpauschbetrages scheidet in diesen Fällen immer aus. Der Abzug der Zinsaufwendungen i.H.v. 5.000 € unterliegt jedoch dem Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG. Demnach sind 40 % der tatsächlichen Werbungskosten nicht abzugsfähig ($2.000 € = 5.000 € \times 40 \%$). Es verbleibt ein abzugsfähiger Betrag i.H.v. 3.000 €. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen 4.200 € ($= 7.200 € - 3.000 €$) und sind mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG zu versteuern.

Wurde eine außerbilanzielle Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft nicht vorgenommen, kann die Steuerbefreiung beim Gesellschafter nicht angewandt werden (§ 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2 EStG). Die verdeckte Gewinnausschüttung ist daher in voller Höhe mit 12.000 € zu erfassen. Die geleisteten Schuldzinsen sind trotzdem nur zu 60 % abzugsfähig, da bereits die Absicht der Einnahmeerzielung i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG ausreicht (§ 3c Abs. 2 S. 2 EStG). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen 9.000 € ($= 12.000 € - 3.000 €$) und sind dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG der Besteuerung zu unterwerfen.

Wurde bei der Kapitalgesellschaft die außerbilanzielle Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht vorgenommen, so darf beim Gesellschafter weder die Abgeltungsbesteuerung (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG), noch das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2 EStG) angewandt werden. Allerdings kann auf Ebene der Kapitalgesellschaft die Zurechnung der Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Korrektur der jeweiligen Körperschaftsteuerfestsetzung nachgeholt werden (bspw. aufgrund eines Antrages nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Nachdem der Körperschaftsteuerbescheid bei der Kapitalgesellschaft geändert wurde, kann auf Ebene des Gesellschafters die Abgeltungsbesteuerung bzw. das Teileinkünfteverfahren angewandt werden und die jeweilige Einkommensteuerfestsetzung geändert werden (§ 32a Abs. 1 KStG, korrespondierende Steuerfestsetzung).

Fall 3: Gesellschaft gewährt dem Gesellschafter ein Darlehen

Die Elektromarkt GmbH betreibt in Berlin und in anderen Städten Elektronikmärkte. Das Stammkapital beträgt 100.000 € und steht dem alleinigen Gesellschafter Gunther Graus zu. Dieser ist auch der einzige alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer, welcher wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist. Im Februar 2018 erwarb Graus eine in Hoyerswerda gelegene Eigentumswohnung. Nach dem notariell beurkundeten Kaufvertrag sollen Nutzen und Lasten zum 01.03.2018 übergehen. Die Anschaffungskosten betrugen 100.000 € (Anteil Grund und Boden 20 %). Graus finanzierte diese mit einem Darlehen der Elektromarkt GmbH i.H.v. 80.000 €. Den verbleibenden Betrag deckte er mit Eigenkapital. Der Darlehensvertrag sah eine Verzinsung mit 2 %. Die Tilgung sollte in einem Betrag zum Ende der Laufzeit im Jahr 2026 erfolgen. Sämtliche Zahlungen (Darlehensauszahlung am 01.03.2018 und Zinsen) wurde im Jahr 2018 korrekt verbucht. Bei seiner Hausbank hätte Graus für ein vergleichbares Darlehen einen Zins von 5 % leisten müssen. Die monatliche Miete beträgt einschließlich Nebenkosten 700 €. Daneben entstehen noch laufende Betriebskosten von monatlich 200 €.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2018 auf die GmbH und den Graus dar! Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wurde nicht gestellt.

Lösung:**Kapitalgesellschaft**

Die Elektromarkt 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 unbeschränkt steuerpflichtige 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, Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt 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 dagegensprechen. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die tatsächliche Durchführung durch Auszahlung des Darlehens und die Zinszahlung. Das Darlehen ist als Forderung mit dem Nennwert zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Zinsen sind als Betriebseinnahmen aufzuzeichnen (§ 8 Abs. 1 EStG). Die Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) werden dabei in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert (§ 8 Abs. 2 KStG). Der laufende Gewinn wurde durch die korrekte Verbuchung um 1.333 € (= 80.000 € × 2 % × 10/12 Monate) erhöht.

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 verhinderte Vermögensmehrung vor, da die Kapitalüberlassung verbilligt erfolgt und die Betriebseinnahmen damit zu niedrig sind. Die fehlenden Betriebseinnahmen wirken sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG aus. 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 einen angemessenen höheren Zins verlangt. Demnach liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (R 8.5 Abs. 1 KStR). Die Bewertung erfolgt auf der Basis des Fremdvergleichs mit der erzielbaren Vergütung (angemessen: 5 %). In Höhe der Zinsdifferenz (= 3 %) zwischen dem vereinbarten Zins (2 %) und dem angemessenen Zins (5 %) liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Es ist daher ein Betrag von 2.000 € (= 80.000 € × 3 % × 10/12) als verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Gewinnermittlung im Rahmen der Einkommensermittlung des Jahres 2018 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Gesellschafter

Der nicht vereinbarte (= „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 und S. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei

Zufluss des jeweiligen Vermögensvorteils (= 2018; § 11 Abs. 1 EStG). Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden. Eine Antragsberechtigung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG wäre gegeben, da Graus zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Allerdings ist der Antrag lt. 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. Graus erzielt Einnahmen i.H.v. 2.000 € (= nicht vereinbarter Teil der Zinsen). Hiervon ist der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abzusetzen. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 1.199 €. 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). Graus hat die Einnahmen nach § 32d Abs. 3 EStG beim Finanzamt zu erklären. Die tarifliche Einkommensteuer ist um die Abgeltungssteuer zu erhöhen (§ 32d Abs. 3 S. 2 EStG). Soweit Graus alle seine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angibt, ist ferner eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen.

Eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos wird in diesem Zusammenhang regelmäßig nicht bescheinigt. Eine Verwendung kann auch nicht im Nachhinein bescheinigt werden, da eine spätere Berichtigung nicht zulässig ist (§ 27 Abs. 5 S. 3 KStG). Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist daher immer ein Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 KStG.

Mit der Vermietung der Eigentumswohnung erzielt Graus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Diese unterliegen der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG). Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Der Ermittlungszeitraum ist das Kalenderjahr (§ 2 Abs. 7 S. 1 und 2 EStG). Das Zufluss-/Abflussprinzip gilt (§ 11 EStG).

Die Miete ist, einschließlich der Nebenkosten, bei Zufluss als Einnahme zu erfassen (7.000 € = 700 € × 10 Monate, § 8 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 S. 1 EStG, H 21.2 „Einnahmen“ EStH). Die laufenden Grundstückskosten sind bei Abfluss als Werbungskosten zu berücksichtigen (2.000 € = 200 € × 10 Monate, § 9 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 1 EStG). Die Zinsen sind ebenfalls den Werbungskosten zuzuordnen, da ein direkter Veranlassungszusammenhang zwischen dem Eingehen der Schuld und dem Erwerb der Einkunftsquelle besteht (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG). Die Berücksichtigung erfolgt bei Abfluss (§ 11 Abs. 2 S. 1 EStG). Dabei ist grundsätzlich auf den tatsächlichen Zahlungsbetrag abzustellen (1.333 € = 80.000 € × 2 % × 10/12 Monate). Ferner ist der bei Graus als verdeckte Gewinnausschüttung versteuerte Betrag (= 2.000 €) ebenfalls als fiktiver Zinsaufwand den Werbungskosten zuzuordnen (Fiktionstheorie). Demnach ergibt sich ein abzugsfähiger Betrag i.H.v. 3.333 €. Die Absetzung für Abnutzung für den Gebäudeteil gehört zu den Werbungskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG. Die Gesamtanschaffungskosten i.H.v. 100.000 € (§ 255 Abs. 1 HGB) sind im Verhältnis der Verkehrswerte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen (H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH). Demnach verbleibt für den Gebäudeteil als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung ein Betrag i.H.v. 80.000 € (= 100.000 € × 80 %, R 7.3 Abs. 1 EStR). Die Absetzung ermittelt sich mangels weiterer Angaben im Sachverhalt nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG mit 2 %, streng zeitanteilig (1.333 € = 80.000 € × 2 % × 10/12 Monate). Damit ermitteln sich die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** wie folgt:

Einnahmen	7.000 €
./. laufende Grundstückskosten	2.000 €
./. Zinsen	3.333 €
./. Absetzung für Abnutzung	<u>1.333 €</u>
= Einkünfte	334 €

Fall 4: Gesellschafter erhält eine verdeckte Gewinnausschüttung und zahlt diese zurück

Die Elektromarkt GmbH betreibt in Berlin und in anderen Städten Elektronikmärkte. Das Stammkapital beträgt 100.000 € und steht dem alleinigen Gesellschafter Gunther Graus zu. Dieser ist auch der einzige alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer, welcher wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

Im Jahr 2018 erhält Graus ein monatliches Geschäftsführergehalt i.H.v. 6.000 €. Hiervon sind 1.000 € als unangemessen anzusehen. Das Gehalt wurde unter Berücksichtigung der jeweiligen Lohnsteuerabzugsbeträge und des Solidaritätszuschlags an Graus ausgezahlt. Bei der GmbH wurde ein entsprechender Aufwand verbucht. Nach Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung im April 2019 durch das Finanzamt, zahlte Graus die 12.000 € an die GmbH zurück. Die GmbH erfasste die Zahlung in ihren Büchern und verminderte den laufenden Personalaufwand im Jahr 2019.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Graus dar! Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wurde nicht gestellt.

Lösung:**Kapitalgesellschaft**

Die Elektromarkt 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). Das Gehalt stellt für die GmbH eine Betriebsausgabe dar (§ 4 Abs. 4 EStG), da sie zur Zahlung schuldrechtlich verpflichtet ist.

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 Zahlung erfolgt 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 Gehalts nicht dem Fremdvergleich entspricht. 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. Der unangemessene Teil des Gehalts i.H.v. 12.000 € (= 1.000 € × 12 Monate) ist als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Es ist daher ein Betrag von 12.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Gewinnermittlung im Rahmen der Einkommensermittlung des Jahres 2018 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Die Rückzahlung der verdeckten Gewinnausschüttung führt nicht zu einer Korrektur der außerbilanziellen Hinzurechnung im Jahr 2018. Die Wirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung können nicht rückgängig gemacht werden (H 8.6 „Rückgängigmachung“ KStH). Die Zahlung ist daher als zusätzliche Zuführung von Vermögen im Rahmen einer Einlage zu werten. Es handelt sich um einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil und die Zuwendung hat ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis. Demnach können die Grundsätze zur verdeckten Einlage angewandt werden (R 8.9 Abs. 1 und 4 KStR). Die erfolgswirksame Erfassung innerhalb der Handelsbilanz ist durch eine außerbilanzielle Abrechnung im Rahmen der Einkommensermittlung rückgängig zu machen, da sich verdeckte Einlagen nicht auf das Einkommen der Körperschaft auswirken dürfen (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG). Daneben ist das steuerliche Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG um den Betrag der verdeckten Einlage (= 12.000 €) zu erhöhen.

Gesellschafter

Hinsichtlich des Geschäftsführergehalts erzielt Graus Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, da er als Arbeitnehmer aus einem Dienstverhältnis Arbeitslohn bezieht und weisungsgebunden ist (§§ 1, 2 LStDV, H 19.0 „Allgemeines“ LStH). Diese Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG). Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Der Besteuerungszeitpunkt für die Einnahmen bestimmt sich nach § 11 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG. Das Kalenderjahr bildet den Ermittlungszeitraum (§ 2 Abs. 7 S. 1 und 2 EStG). Die einbehaltene

Lohnsteuer/Solidaritätszuschlag mindert nicht die Einnahmen, da es sich um nicht abzugsfähige Personensteuern handelt (§ 12 Nr. 3 EStG). Die Steuerbeträge können jedoch auf die festzusetzende Einkommensteuer/Solidaritätszuschlag angerechnet werden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG/§ 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Demnach ist das Bruttogehalt von 72.000 € als Einnahmen zu erfassen. Allerdings ist der unangemessene Teil des Gehalts abzusetzen, da hier die Besteuerung im Rahmen des § 20 EStG erfolgt. Es verbleibt ein steuerpflichtiger Arbeitslohn i.H.v. 60.000 € (= 5.000 € × 12 Monate). Mangels tatsächlicher Werbungskosten ist der Werbungskostenpauschbetrag i.H.v. 1.000 € zum Abzug zu bringen (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG). Damit ergeben sich für das Jahr 2018 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 59.000 €

Die verdeckte Gewinnausschüttung führt 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 und S. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Es besteht grundsätzlich eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Allerdings wird dieser bei einer verdeckten Gewinnausschüttung typischerweise nicht einbehalten. Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden (ohne Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG). Die Ausnahme nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG findet keine Anwendung, da die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft außerbilanziell dem Einkommen hinzugerechnet wurde. Graus erzielt Einnahmen i.H.v. 12.000 €. Es kann nur der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abgesetzt werden. Damit ergeben sich im Jahr 2018 Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 11.199 € (= 12.000 € ./ 801 €). Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, da eine Kapitalertragsteuer nicht einbehalten wurde (§ 43 Abs. 5 EStG). Graus hat den Steuerabzug gem. § 32d Abs. 3 EStG beim Finanzamt berichtigen lassen. Dabei wird die tarifliche Einkommensteuer um die Abgeltungssteuer erhöht (§ 32d Abs. 3 S. 2 EStG). Soweit Graus alle seine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angibt, ist ferner eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen.

Wurde eine außerbilanzielle Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft nicht vorgenommen, kann die Abgeltungsbesteuerung beim Gesellschafter nicht angewandt werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG). Die verdeckte Gewinnausschüttung ist daher mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG der Besteuerung zu unterwerfen. Wird die Körperschaftsteuerfestsetzung bei der GmbH aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung angepasst, kann die Einkommensteuerfestsetzung beim Gesellschafter entsprechend geändert werden (§ 32a Abs. 1 KStG).

Die Rückzahlung der verdeckten Gewinnausschüttung im Kalenderjahr 2019 führt nicht zur rückwirkenden Korrektur der Einkünfte aus Kapitalvermögen (H 20.2 „Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung“ EStH). Aufgrund der Einordnung als verdeckte Einlage erhöhen sich bei Graus nur die Anschaffungskosten der Beteiligung in Höhe des Teilwerts der Einlage, d.h. um 12.000 € (H 8.9 „Behandlung beim Gesellschafter“ KStH). Es handelt sich auch nicht um die Rückzahlung von Arbeitslohn i.S.d. § 19 EStG.

Fall 5: Gesellschaft veräußert Waren verbilligt an den Gesellschafter

Die Sanitär-Großhandels GmbH vertreibt Sanitärgegenstände verschiedenster Hersteller an Baumärkte und Sanitärfachbetriebe. Das Stammkapital beträgt 100.000 €. Hieran hat der Gesellschafter Karl Klemp einen Anteil von 10 Prozent. Klemp ist nicht als Geschäftsführer bestellt und nimmt auf das tägliche Geschäft keinerlei Einfluss. Die Beteiligung ist zutreffend dem Betriebsvermögen des Klemp zugeordnet. Im August 2018 erwarb Klemp verschiedene Sanitärgegenstände von der GmbH. Dabei berechnete ihm die GmbH insgesamt 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer. Dies entsprach dem Einkaufspreis zzgl. eventueller Nebenkosten des Erwerbs. Dieser Vorzugspreis wurde nur den Gesellschaftern der GmbH gewährt. Ein Nichtgesellschafter hätte insgesamt 14.000 € zzgl. Umsatzsteuer aufwenden müssen. Die Sanitärgegenstände wurden umgehend von Klemp bei einem Kunden verbaut und zu einem fremdüblichen Preis abgerechnet.

Band 7

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Maxim Hauch/Achim Neumann/Tobias Johr

Falltraining Lohnsteuer

HDS
erlag

III. Steuerpflicht und Steuerfreiheit

1. Sozialabgaben

Fall 35: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Sachverhalt:

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

• Bruttoarbeitslohn	4.000 €
• Einbehaltene Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung insgesamt	819 €
• Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung insgesamt	775 €
• Einbehaltene Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag	739 €
• Auszahlungsbetrag	2.442 €

Aufgabe:

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

Lösung:

Einnahmen im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sind sowohl der Bruttoarbeitslohn in Höhe von 4.000 €, als auch die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 775 €. Die Arbeitgeberbeiträge sind jedoch gem. § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei.

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

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

2. Reisekosten

Fall 36: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Sachverhalt:

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

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

Der Arbeitgeber hat A für Verpflegungsmehraufwand insgesamt 1.440 € gezahlt.

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

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

Der Arbeitgeber hat sämtliche Reisenebenkosten erstattet.

Aufgabe:

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

Lösung:

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

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

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

Die höchste Wegstreckenentschädigung für die Benutzung eines Pkw beträgt 0,30 €. Eine Prüfung der tatsächlichen Kilometerkosten ist nicht mehr erforderlich, wenn der Arbeitnehmer von dieser gesetzlichen Typisierung Gebrauch macht (vgl. BMF-Schreiben vom 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 – Rz. 35). Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

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

Die notwendigen Mehraufwendungen für beruflich veranlasste Übernachtungskosten stellen Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5a EStG dar.

Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber ohne Einzelnachweis einen Pauschbetrag von 20 € steuerfrei erstatten (vgl. R 9.7 Abs. 1 S. 1 und Abs. 3 S. 1 LStR). Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

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

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

Abwesenheit von 24 Stunden: 25 Tage x 24 € =	600 €
An- und Abreisetage: 25 Tage x 2 x 12 € =	600 €
Abwesenheit von mehr als 8 Stunden: 20 Tage x 12 € =	<u>240 €</u>
Mögliche Werbungskosten insgesamt	1.440 €

Die vom Arbeitgeber geleisteten Vergütungen übersteigen nicht die möglichen Werbungskosten und sind daher in voller Höhe steuerfrei.

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

Während die beruflich veranlassten Telefon- und Parkgebühren als Werbungskosten abzugsfähig wären (vgl. BMF-Schreiben vom 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 – Rz. 124 ff.) und folglich steuerfrei erstattet werden können, scheidet ein Abzug der Verwargelder gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 i.V.m. § 9 Abs. 5 S. 1 EStG aus. Die Erstattung durch den Arbeitgeber führt somit insoweit zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

Zusammenfassung:

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

3. Zuschläge § 3b EStG

Fall 37: Schwierigkeitsgrad: Mittel

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

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

Lösung:

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

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

Lösung:

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

Der Lohn ist durch die Zahl der Stunden der regelmäßigen Arbeitszeit im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zu teilen. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum ist der Divisor mit dem 4,35fachen der wöchentlichen Arbeitszeit anzusetzen:

9.040 € 4,35 x 40 Stunden	51,95 €; maximal 50 €
------------------------------	--------------------------

Der Grundlohn für Zwecke des § 3b EStG ist mit 50 € anzusetzen.

3. Arbeitnehmer C hat am Sonntag, dem 1. Mai (gesetzlicher Feiertag) um 22 Uhr seine Nachtschicht begonnen und diese am Montag, den 2. Mai um 7 Uhr beendet. Ihre Mandantin möchte wissen, welche steuerfreien Zuschlagsätze maximal gewährt werden können.

Lösung:

Zeitraum 22 Uhr bis 0 Uhr:

Für die Arbeit zur Nachtzeit (20 Uhr bis 6 Uhr, vgl. § 3b Abs. 2 S. 2 EStG) kann ein maximaler Zuschlag in Höhe von 25 % des Grundlohns gewährt werden. Der Feiertagszuschlag gem. § 3b Abs. 1 Nr. 4 EStG in Höhe von 150 % „verdrängt“ den Sonntagzuschlag nach § 3b Abs. 1 Nr. 2 EStG (siehe Formulierung „vorbehaltlich der Nr. 3 und 4“ sowie R 3b Abs. 4 S. 1 LStR).

Wird an Sonn- und Feiertagen oder in der zu diesen Tagen nach § 3b Abs. 3 Nr. 2 EStG gehörenden Zeit Nachtarbeit geleistet, kann die Steuerbefreiung nach § 3b Abs. 1 Nr. 2 bis 4 EStG neben der Steuerbefreiung nach § 3b Abs. 1 Nr. 1 EStG in Anspruch genommen werden (vgl. R 3b Abs. 5 S. 1 LStR).

In der Summe können somit 175 % des Grundlohns als steuerfreie Zuschläge gewährt werden.

Zeitraum 0 Uhr bis 4 Uhr:

Für die Arbeit zur Nachtzeit gem. § 3b Abs. 3 Nr. 1 EStG kann ein Zuschlag in Höhe von 40 % gewährt werden. Weiterhin gilt der Zeitraum gem. § 3b Abs. 3 Nr. 2 EStG noch als Feiertagsarbeit, sodass ein Zuschlag von 150 % gezahlt werden kann.

In der Summe können somit 190 % des Grundlohns als steuerfreie Zuschläge gewährt werden.

Zeitraum 4 Uhr bis 6 Uhr:

Es kann lediglich ein Nachtarbeitszeitzuschlag in Höhe von maximal 25 % des Grundlohns steuerfrei gezahlt werden.

Zeitraum 6 Uhr bis 7 Uhr:

Es können keine steuerfreien Zuschläge gewährt werden.

4. Übungsleiterpauschale

Fall 38: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Sachverhalt:

A ist als angestellter Steuerberater für die Steuerberaterkammer Köln tätig. Im Rahmen dieser Tätigkeit wird er auch als Dozent für den ausbildungsbegleitenden Unterricht der Steuerberaterkammer Köln tätig. A unterliegt insoweit den Weisungen und der Kontrolle seines Arbeitgebers. Der 5-stündige Unterricht findet einmal pro Monat statt und wird gesondert mit 30 € (brutto) pro Stunde vergütet. Im Kalenderjahr 2019 hat A insgesamt 1.800 € erhalten. Im Zusammenhang mit der Dozententätigkeit ist A insgesamt 900 Kilometer mit seinem privaten Pkw gefahren. Nachweise bezüglich der tatsächlichen Aufwendungen kann A nicht vorlegen.

Daneben trainiert A seit dem 01.07.2019 die „Bambinis“ des ortsansässigen Fußballvereins. A hat mit dem Fußballverein einen Arbeitsvertrag geschlossen und erhält für seine Tätigkeit eine monatliche Pauschale in Höhe von 250 €. Der zeitliche Umfang der Tätigkeit umfasst rund 6 Stunden pro Woche. A sind nachweislich Aufwendungen in Höhe von 100 € im Kalenderjahr 2019 entstanden. Der Verein ist gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit.

Aufgabe:

Bitte bestimmen Sie die Art und die Höhe der Einkünfte aus den Tätigkeiten „Dozent“ und „Trainer“. Unterstellen Sie für Ihre Lösung, dass der Werbungskosten-Pauschbetrag für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bereits im Rahmen der Haupttätigkeit überschritten wird.

Lösung:**Dozententätigkeit**

Die Tätigkeit als Dozent führt zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG).

Die Einnahmen (Arbeitslohn gem. § 2 Abs. 1 LStDV) betragen lt. Sachverhalt 1.800 €. Im nächsten Schritt sind mögliche Steuerbefreiungen, hier insbesondere gem. § 3 Nr. 26 EStG zu prüfen. Die Tätigkeit als Dozent stellt eine begünstigte Tätigkeit im Sinne der Vorschrift dar, da auf andere Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss genommen wird, um auf diese Weise deren geistige und körperlichen Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern (vgl. R 3.26 Abs. 1 S. 1 LStR). Die Steuerberaterkammer Köln ist als juristische Person des öffentlichen Rechts begünstigter Arbeitgeber im Sinne der Befreiungsnorm. Das Merkmal der Nebenberuflichkeit ist im vorliegenden Fall jedoch nicht erfüllt, da die Tätigkeit als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist (vgl. R 3.26 Abs. 2 S. 5 EStG). Eine Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 26 EStG kommt somit nicht in Betracht, sodass es sich im Ergebnis um steuerpflichtigen Arbeitslohn handelt.

Die Fahrtkosten stellen Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 1 EStG dar. Da die tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden können, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Fahrzeug als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 2 EStG):

900 Kilometer x 0,30 € (vgl. BMF-Schreiben vom 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412, Rz. 36) =	270 €
Die Einkünfte aus der Dozententätigkeit betragen 1.800 € ./ 270 € =	1.530 €

Fußballtrainer

Da die Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeführt wird, werden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Der Arbeitslohn beträgt lt. Sachverhalt $6 \times 250 \text{ €} = 1.500 \text{ €}$. Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob diese Einnahmen vollständig steuerpflichtig sind. In Betracht kommt die Befreiungsvorschrift gem. § 3 Nr. 26 EStG. Die Tätigkeit als Fußballtrainer ist aufgrund ihrer pädagogischen Ausrichtung eine steuerbegünstigte Tätigkeit im Sinne der Befreiungsnorm (vgl. R 3.26 Abs. 1 S. 1, 2 LStR).

Der von der Körperschaftsteuer befreite Verein ist ein begünstigter Arbeitgeber für Zwecke des § 3 Nr. 26 EStG (vgl. R 3.26 Abs. 3 S. 3 LStR).

Weiterhin wird die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt, da:

- sie nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt und
- nicht als Teil einer Haupttätigkeit anzusehen ist (vgl. R 3.26 Abs. 2 S. 1, 5 LStR).

Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 26 EStG sind erfüllt, sodass die Einnahmen bis zu Höhe von 2.400 € steuerfrei sind. Der Freibetrag ist ein Jahresbetrag und nicht zeitanteilig aufzuteilen (vgl. R 3.26 Abs. 8 S. 1, 3 LStR).

Ein Abzug von Werbungskosten, die mit den steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 26 EStG in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätig-

keit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag übersteigen (vgl. § 3 Nr. 26 S. 2 EStG, R 3.26 Abs. 9 S. 1 LStR).

Im Ergebnis sind die Einnahmen in voller Höhe steuerfrei, ein Werbungskosten-Abzug kommt nicht in Betracht, sodass die Einkünfte aus der Trainertätigkeit 0 € betragen.

5. Werkzeuggeld

Fall 39: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Sachverhalt:

A ist als angestellter Schreinermeister beschäftigt und übt seine Tätigkeit mit voller Begeisterung und Hingabe aus. Er hat daher auch nur wenig Verständnis dafür, dass sein Arbeitgeber ihm lediglich „minderwertiges Werkzeug“ zur Verfügung stellt. Die Parteien haben daher eine Vereinbarung getroffen, dass A sein eigenes Werkzeug (insbesondere Hämmer, Sägen, Feilen und ähnliche Werkzeuge) nutzen darf und dafür von seinem Arbeitgeber eine Entschädigung erhält. Die Höhe der Entschädigung richtet sich nach dem geschätzten Verschleiß in Abhängigkeit zu den tatsächlichen Anschaffungskosten und der betrieblichen Nutzung. Es wird streng darauf geachtet, dass die Entschädigungen die tatsächlichen Aufwendungen von A nicht übersteigen.

Für den Zeitaufwand zur Reinigung und Wartung der Werkzeuge erhält A zusätzlich eine pauschale Entschädigung.

Aufgabe:

Bitte prüfen Sie, ob und inwieweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt.

Lösung:

Sowohl die Entschädigung für die betriebliche Nutzung eigener Werkzeuge, als auch die geleistete Pauschale für den zusätzlichen Zeitaufwand zur Reinigung und Wartung der Werkzeuge stellen Arbeitslohn im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 LStDV im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) dar.

Entschädigungen für die betriebliche Benutzung von Werkzeugen eines Arbeitnehmers sind gem. § 3 Nr. 30 EStG steuerfrei, soweit sie die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitgebers nicht offensichtlich übersteigen.

Als Werkzeuge sind allgemein nur Handwerkzeuge anzusehen, die zur leichteren Handhabung, zur Herstellung oder zur Bearbeitung eines Gegenstands verwendet werden; Musikinstrumente und deren Einzelteile gehören ebenso wie Datenverarbeitungsgeräte o. Ä. nicht dazu. Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen sind pauschale Entschädigungen steuerfrei, soweit sie:

- die regelmäßigen Absetzungen für Abnutzung der Werkzeuge,
 - die üblichen Betriebs-, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten der Werkzeuge sowie
 - die Kosten der Beförderung der Werkzeuge
- abgelten.

Soweit Entschädigungen für Zeitaufwand des Arbeitnehmers gezahlt werden, z.B. für die ihm obliegende Reinigung und Wartung der Werkzeuge, gehören sie zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

6. Berufskleidung

Fall 40: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Bitte prüfen Sie in den folgenden Fällen, ob und inwieweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt:

1. A ist als angestellter Kfz-Mechaniker tätig. Von seinem Arbeitgeber erhält er zusätzlich zu seinem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich einen Arbeitsoverall mit Firmenlogo im Wert von 40 € übereignet.

Lösung:

Der Sachbezug des unentgeltlichen Erwerbs des Overalls stellt zwar Arbeitslohn im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 LStDV im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar; ist jedoch gem. § 3 Nr. 31 HS. 1 EStG steuerfrei.

Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass es sich um typische Berufsbekleidung handelt. Zur typischen Berufskleidung gehören Kleidungsstücke, die:

- als Arbeitsschutzkleidung auf die jeweils ausgeübte Berufstätigkeit zugeschnitten sind (z.B. nach den Unfallverhütungsvorschriften erforderliche Lederschürzen, Arbeitsschuhe, etc.) oder
- nach ihrer z.B. uniformartigen Beschaffenheit oder dauerhaft angebrachten Kennzeichnung durch Firmenemblem objektiv eine berufliche Funktion erfüllen oder
- als für den Beruf typisch angesehen werden können (z.B. weiße Kittel bei Ärzten und Apothekern).

Die private Nutzung muss so gut wie ausgeschlossen sein. Stellt der Arbeitgeber die Berufskleidung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass es sich um typische Berufskleidung handelt, wenn nicht das Gegenteil offensichtlich ist.

2. B ist angestellter Rechtsanwalt einer renommierten Anwaltskanzlei. Sämtliche Berufsträger sind arbeitsvertraglich dazu verpflichtet ausschließlich maßgefertigte Kleidung eines Schneiders zu tragen, mit dem der Arbeitgeber einen Rahmenvertrag über vergünstigte Konditionen ausgehandelt hat. B erhält zusätzlich zu seinem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn einen monatlichen Gutschein für den angesprochenen Schneider in Höhe von 200 €.

Lösung:

Der Gutschein führt als Sachbezug zu Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, da es sich um Arbeitslohn handelt. Eine Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 31 HS. 1 EStG kommt nicht in Betracht, da es sich nicht um typische Berufsbekleidung handelt. Eine private Nutzung wäre problemlos möglich. Die Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung gem. R 33.1 Abs. 1 S. 2 LStR ist nicht einschlägig, da es sich offensichtlich nicht um Berufsbekleidung handelt.

Die Bewertung erfolgt gem. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort. Bei einem Warengutschein mit Betragsangabe erfolgt kein 4 %-Abschlag, sondern eine Bewertung in Höhe des auf den Gutscheins genannten Betrages (vgl. R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR). Der steuerpflichtige Arbeitslohn beträgt somit 200 €.

3. C ist als Ingenieur für einen großen Automobilkonzern tätig. Seine Haupttätigkeit besteht in der unmittelbaren Überwachung der Produktion in der Fabrik. Er ist daher gesetzlich verpflichtet entsprechende Sicherheitsschuhe zu tragen. Sein Arbeitgeber ist durch Unfallverhütungsvorschriften verpflichtet, entsprechende Sicherheitskleidung unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Die Verpflichtung des Arbeitgebers wird durch eine Barvergütung abgelöst, da dies für den Arbeitgeber vorteilhafter ist. Im Ergebnis beschafft C seine Sicherheitsschuhe selbst, bekommt die Aufwendungen jedoch von seinem Arbeitgeber erstattet.

Band 6

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Josef Schneider

Falltraining Umsatzsteuer

4. Auflage

HDS
erlag

Der Vater ist weiterhin hinsichtlich des eigenunternehmerisch genutzten Miteigentumsanteils (50 %) zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Entsprechend ihrer Beteiligung (50 %) ist die Tochter Leistungsempfängerin der auf das Grundstück entfallenden Leistungen. Entsprechend ihrer Beteiligungsquote kann sie den Vorsteuerabzug für sich als Unternehmerin geltend machen (BFH V R 65/17, Rz. 26).

Der Umfang der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge auf Erhaltungsaufwendungen an dem Grundstück richtet sich danach, für welchen Nutzungsbereich des Grundstücks die Aufwendungen vorgenommen wurden (Abschn. 15.17 Abs. 5 Satz 4 UStAE).

Die abziehbare Vorsteuer i.H.v. 1 500 € i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG entfällt i.H.v. 600 € auf den zu 60 % unternehmerisch genutzten Teil des Vaters V. Davon entfallen auf den eigenen Miteigentumsanteil $5/6 = 500$ €. Dieser Betrag ist beim Vater als Vorsteuer abzugsfähig. Auf die Tochter entfallen $1/6 = 100$ €. Diese Vorsteuer ist nicht abzugsfähig, da die Tochter die bezogene Leistung nicht für ihre unternehmerische Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für die Erbringung einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG verwendet (Abschn. 15.2b Abs. 2 Satz 5 i.V.m. Abschn. 15.15 Abs. 1 UStAE).

Auf den steuerfrei vermieten Teil des Grundstücks (40 %) entfallen 700 € der abziehbaren Vorsteuer. Dieser Teil entfällt in voller Höhe auf die Vermietungstätigkeit der Tochter und ist nicht abzugsfähig (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Die auf das gesamte Grundstück entfallende Vorsteuer i.H.v. 200 € ist entsprechend § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG mit 60 % = 120 € auf den eigenunternehmerisch genutzten Teil und mit 40 % = 80 € auf den steuerfrei vermieten Teil aufzuteilen. Die Vorsteuer auf den eigenunternehmerisch genutzten Anteil ist zu $5/6 = 100$ € in voller Höhe beim Vater zu berücksichtigen, da sein eigenunternehmerischer Anteil (60 %) seinen Miteigentumsanteil (50 %) übersteigt (Abschn. 15.2b Abs. 1 Satz 11 und Abschn. 15a.2 Abs. 4 UStAE). Die anteilige Vorsteuer i.H.v. 20 € entfällt auf die unentgeltliche Wertabgabe der Tochter und ist deshalb nicht abziehbar (s.o.). Die anteilige Vorsteuer auf den steuerfrei vermieteten Anteil i.H.v. 80 € entfällt in voller Höhe auf die Tochter und ist nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht abzugsfähig (s.o.).

Verfahrensrechtliche sind die anteilige Leistungserbringung sowie der anteilige Leistungsbezug durch verbindliche Aufteilung auf die Gemeinschaftler durch § 1 Abs. 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO festzustellen.

4.3 Bestellung eines Nießbrauchsrechts

Fall 27: Bestellung eines Nießbrauchsrechts an einem Grundstück/ Geschäftsveräußerung im Ganzen/Unentgeltliche Wertabgabe

Das Beispiel entspricht Beispiel 3 der Vfg. der OFD Niedersachsen vom 16.9.2011 (S 7109 – 10 – St 172, DStR 2011, 2467).

Vater V bestellt seiner Tochter T an einem zu Wohnzwecken vermieteten Grundstück einen lebenslangen unentgeltlichen Nießbrauch. Die Tochter übernimmt die Mietverträge und führt somit die Vermietungstätigkeit weiter.

Alternative:

Es handelt sich weder um ein vermietetes noch um ein verpachtetes Grundstück. Die Tochter renoviert das Grundstück und vermietet es anschließend steuerfrei. V hatte das Grundstück umsatzsteuerpflichtig angeschafft und zu Abzugsumsätzen genutzt.

Aufgabe: Nehmen Sie zu der Bestellung des Nießbrauchsrechts Stellung und prüfen Sie dabei, ob eine Geschäftsveräußerung bzw. Teilbetriebsveräußerung vorliegt.

Lösung:**Ertragsteuerrechtliche Lösung**

Der Nießbraucher tritt in die Rechtsstellung des Eigentümers als Vermieter ein. Mietzahlungen sind an den Nießbraucher zu leisten (Rz. 14 ff. des BMF-Schreibens vom 30.9.2013, BStBl I 2013, 1184). AfA auf das Gebäude darf der Nießbraucher nicht abziehen.

Werbungskosten, die der Nießbraucher im Rahmen der Nießbrauchsbestellung getragen hat, darf er abziehen (Rz. 21 des BMF-Schreibens vom 30.9.2013, BStBl I 2013, 1184).

Dem Eigentümer sind keine Einkünfte aus dem nießbrauchsbelasteten Grundstück zuzurechnen. Der Eigentümer darf AfA auf das Gebäude und Grundstücksaufwendungen, die er getragen hat, nicht als Werbungskosten abziehen, da er keine Einnahmen erzielt (Rz. 23 ff. des BMF-Schreibens vom 30.9.2013, BStBl I 2013, 1184).

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

Im Rahmen einer unentgeltlichen nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung hat die Bestellung des Nießbrauchs keine umsatzsteuerlichen Folgen.

Alternative

Nach Abschn. 1.5 Abs. 2 Satz 1 UStAE liegt keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG vor. Der Unternehmer muss das Grundstück aus seinem Unternehmen entnehmen (BFH-Urteil vom 16.9.1987, X R 51/81, BStBl II 1988, 205; s.a. Abschn. 15a.2 Abs. 6 Nr. 3 Buchst. b UStAE). Durch die Bestellung des unentgeltlichen unbefristeten Nießbrauchs (Zuwendungsnießbrauch) bringt er zum Ausdruck, dass er das Grundstück auf Dauer nicht mehr zur Erzielung von Einnahmen und damit nicht mehr im Rahmen seines Unternehmens einsetzen will. Die Bindung des Grundstücks an das Unternehmen ist beendet. Unerheblich ist, dass dem Unternehmer das (nießbrauchsbelastete) Eigentum am Grundstück verbleibt. Für die Frage der Verwendung des Grundstücks kommt es auf die Eigentumsverhältnisse nicht an. Die unentgeltliche Wertabgabe durch Entnahme zum Eigenbedarf ist steuerfrei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG.

Fall 28: Übertragung eines Betriebsgrundstücks unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

Das Beispiel entspricht Beispiel 2 der VfG. der OFD Niedersachsen vom 16.9.2011 (S 7109 – 10 – St 172, DStR 2011, 2467).

Vater V (Unternehmer) überträgt seinem Sohn S unentgeltlich ein Betriebsgrundstück und behält sich den Nießbrauch zur weiteren uneingeschränkten Verwendung des Grundstücks in seinem Unternehmen vor.

Aufgabe: Nehmen Sie zu der Grundstücksübertragung sowie zur Bestellung des Nießbrauchsrechts Stellung und prüfen Sie dabei, ob eine Geschäftsveräußerung bzw. Teilbetriebsveräußerung vorliegt.

Lösung:**Ertragsteuerrechtliche Lösung**

V als Nießbraucher erzielt mit dem belasteten Grundstück weiterhin die Einkünfte, z.B. aus Vermietung und Verpachtung.

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

Der Unternehmer hat das Grundstück weder seinem Sohn geliefert noch aus seinem Unternehmen entnommen. Er hat lediglich das mit dem Nießbrauch belastete Eigentum übertragen und sich die Nutzungsmöglichkeit zurückbehalten, die ihm bisher aufgrund seines Eigentums zustand (Vorbehaltsnießbrauch). Der Sohn erlangt an dem Grundstück keine Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG. Die Einräumung des

Nießbrauchsvorbehalts stellt auch keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Denn der Unternehmer hat sich dieses Recht von vornherein vorbehalten. Eine unentgeltliche Wertabgabe durch Entnahme liegt nicht vor, weil die Verfügungsmacht beim Unternehmer verblieben ist (Abschn. 3.3 Abs. 5 UStAE).

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG kommt bei Bestellung des Vorbehaltsnießbrauchs nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 13.11.1997, V R 66/96, BFH/NV 1998, 555).

4.4 Betriebsübertragung

Fall 29: Betriebsübertragung/Geschäftsveräußerung im Ganzen

Vater V (Unternehmer) überträgt seiner Tochter T seinen Betrieb (Kapitalkonto 280.000 €) mit einem Verkehrswert von 510.000 € gegen eine Abstandszahlung an V bzw. ein Gleichstellungsgeld an den Bruder der T i.H.v. 430.000 €.

Aufgabe: Nehmen Sie zu der Betriebsübertragung Stellung und prüfen Sie dabei, ob eine Geschäftsveräußerung bzw. Teilbetriebsveräußerung vorliegt.

Lösung:

Ertragsteuerrechtliche Lösung

Da das Entgelt i.H.v. 430.000 € das Kapitalkonto i.H.v. 280.000 € übersteigt, liegt nach der Einheitstheorie ein entgeltlicher Erwerb vor (s.a. Rz. 35 des BMF-Schreibens vom 13.1.1993, BStBl I 1993, 80, 464). Der Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 Abs. 2 EStG ist durch Gegenüberstellung des Entgelts und des steuerlichen Kapitalkontos des Übergebers zu ermitteln.

Von den gesamten stillen Reserven i.H.v. (510.000 € ./. 280.000 € =) 230.000 € werden (430.000 € ./. 280.000 € =) 150.000 € aufgedeckt. Die Tochter tätigt einen (teil)entgeltlichen Erwerb, der zu einer Aufstockung der Buchwerte um die aufgedeckten stillen Reserven führt (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

V tätigt mit der Betriebsübertragung an die Tochter eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen. Die Tochter tritt an die Stelle des Veräußerers.

Abwandlung 1:

Die Tochter zahlt ein Gleichstellungsgeld an den Bruder i.H.v. 250.000 €.

Lösung:

Ertragsteuerrechtliche Lösung

Wendet der Übernehmer Anschaffungskosten bis zur Höhe des steuerlichen Kapitalkontos auf, tätigt er nach der Einheitstheorie einen unentgeltlichen Erwerb und hat die Buchwerte des Übergebers fortzuführen. Ein Veräußerungsverlust liegt beim Übergeber nicht vor (Rz. 38 des BMF-Schreibens vom 13.1.1993, BStBl I 1993, 80, 464).

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

V tätigt mit der Betriebsübertragung an die Tochter eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen. Die Tochter tritt an die Stelle des Veräußerers.

Abwandlung 2:

Die Tochter zahlt an V eine monatliche lebenslängliche Rente i.H.v. 2.100 €.

Lösung:**Ertragsteuerrechtliche Lösung**

Da eine Wirtschaftseinheit i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. b EStG gegen eine lebenslängliche Rente übertragen wird, handelt es sich dann um eine begünstigte Vermögensübertragung i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG, wenn eine ertragbringende Wirtschaftseinheit übertragen wird (Rz. 26 und 27 des BMF-Schreibens vom 11.3.2010, BStBl I 2010, 227). Die Wirtschaftseinheiten sind nach den Rz. 26 ff. des BMF-Schreibens vom 11.3.2010 (BStBl I 2010, 227) Ertrag bringend, wenn die wiederkehrenden Leistungen nicht höher sind als der langfristig erzielbare Ertrag des übergebenen Vermögens.

Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. b EStG im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, besteht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass die Erträge ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen in der vereinbarten Höhe zu erbringen, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb vom Übernehmer tatsächlich fortgeführt wird (Beweiserleichterung). Entsprechendes gilt, wenn ein Mitunternehmeranteil oder der Teil eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG oder ein Anteil an einer GmbH i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG übertragen wird. Die Beweiserleichterung ist nicht anzuwenden bei verpachteten oder überwiegend verpachteten Betrieben, Teilbetrieben, (Teil-)Mitunternehmeranteilen und GmbH-Anteilen oder bei Personengesellschaften, die selbst ihren gesamten Betrieb verpachtet haben.

Da die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG erfüllt sind, handelt es sich um eine voll unentgeltliche Übertragung des Betriebs. Die Tochter muss die Buchwerte fortführen. Ein Veräußerungsverlust des V liegt nicht vor.

Es gilt das Korrespondenzprinzip. T kann die monatliche Rente i.H.v. 2.100 €, jährlich $2.100 \text{ €} \times 12 = 25.200 \text{ €}$ als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG geltend machen. V muss diesen Betrag als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern.

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

V tätigt mit der Betriebsübertragung an die Tochter eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen. Die Tochter tritt an die Stelle des Veräußerers.

5. Lieferungen und sonstige Leistungen

5.1 Verschaffung der Verfügungsmacht

Fall 30: Verschaffung der Verfügungsmacht an gestohlenen Sachen

A ist Autohändler. Am Abend des 16.9.22 stiehlt A den Pkw des Julius Renner und verkauft ihn am 20.9.22 in seinem Geschäft. Am 18.10.22 zeigt A Reue und überweist die 5.000 € an Julius.

Aufgabe: Prüfen Sie, ob bei den Geschäftsvorfällen Lieferungen vorliegen. Gehen Sie dabei ein auf den Liefergegenstand und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Mit dem Verkauf des gestohlenen Kfz tätigt A eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG. Die Lieferung gilt mit Verschaffung der Verfügungsmacht am 20.9.22 als ausgeführt (§ 3 Abs. 6 UStG), obwohl zivilrechtlich an gestohlenen Sachen kein Eigentum übertragen werden kann. Zwischen A und Julius liegt kein Leistungsaustausch vor, da bei Julius der Lieferwille fehlt. Die Überweisung des Geldes durch A ist als echter Schadensersatz anzusehen.

**Fall 31: Verschaffung der Verfügungsmacht durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts/
Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG**

A erwirbt am 25.5.22 bei Unternehmer B in Edesheim eine gebrauchte Maschine. An diesem Tag einigen sich A und B, dass das Eigentum an der Maschine übergehen, die Maschine jedoch noch bis zum 31.5.22 bei B verbleiben soll.

Aufgabe: Bestimmen sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Der Zeitpunkt der Lieferung bestimmt sich zivilrechtlich nach § 930 BGB. Die Übergabe der Maschine wird am 25.5.22 durch die Vereinbarung des Besitzkonstituts ersetzt. Da eine bewegungslose Lieferung stattfindet, bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG. Umsatzsteuerrechtlich gilt die Lieferung zu dem Zeitpunkt als ausgeführt, an dem die Verfügungsmacht verschafft wird. Die Ortsvorschriften des § 3 Abs. 6 und 7 UStG sind zugleich auch Zeitvorschriften.

**Fall 32: Verschaffung der Verfügungsmacht durch Abtretung des Herausgabeanspruchs/
Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG**

Die A-GmbH betreibt eine Autovermietung in Neustadt. Ein Lkw ist langfristig an die Firma F in Neustadt vermietet, die es in Deutschland zum Transport von Gütern einsetzt. Am 1.7.22 veräußert die A-GmbH ihren noch für 2 Monate bei F befindlichen Lkw für 80.000 € an die M-GmbH mit Sitz in Landau. Beide sind sich einig, dass die Veräußerung ab sofort wirken soll.

Aufgabe: Bestimmen sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Nach § 931 BGB genügt es, wenn der Unternehmer (Eigentümer) nicht im Besitz der Sache ist, dass sich Eigentümer und Erwerber (M-GmbH) über den Eigentumsübergang einigen und der Eigentümer seinen Herausgabeanspruch, den er gegen den Mieter (F) hat, an den Erwerber abtritt. Im Zeitpunkt der Einigung und der Abtretung des Herausgabeanspruchs geht das bürgerlich-rechtliche Eigentum über. Auf die Herausgabe des Fahrzeugs kommt es nicht an. Daraus folgt für die USt:

1. Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 7 UStG dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befand.
2. Verfügungsmacht über den Lkw wurde am 1.7.22 verschafft (= Zeitpunkt der Lieferung).

Fall 33: Verschaffung der Verfügungsmacht/Eigentumsvorbehalt

Der Kunde K kauft am 1.2.22 bei einem Elektrohändler E in Edenkoben ein Fernsehgerät. Der Kaufpreis i.H.v. 1.000 € soll wie folgt bezahlt werden:

250 € sofort bei Übergabe des Geräts am 1.2.22, die restlichen 750 € in 15 Monatsraten à 50 €, beginnend ab 1.3.22. E behält sich laut Vertrag bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises das Eigentum am Gerät zurück. Nachdem nur die ersten zwei Raten bei E eingingen, holt E das Fernsehgerät im Mai des Jahres 22 bei K ab und einigen sich darauf, dass damit aller erledigt sei.

Aufgabe: Bestimmen sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Hat sich der Verkäufer einer beweglichen Sache das Eigentum bis zur Bezahlung des Kaufpreises vorbehalten, so ist nach § 449 BGB im Zweifel anzunehmen, dass die Übertragung des Eigentums unter der aufschie-

benden Bedingung vollständiger Zahlung des Kaufpreises erfolgt, und dass der Verkäufer zum Rücktritt von dem Vertrag berechtigt ist, wenn der Käufer mit der Zahlung in Verzug kommt.

Bei dem Verkauf des Fernsehgerätes handelt es sich um eine bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG), da E dem K Verfügungsmacht an dem Gerät verschafft. Zwar erfolgt zivilrechtlich ein Verkauf unter Eigentumsvorbehalt (§ 449 Abs. 1 BGB), umsatzsteuerrechtlich wird jedoch bereits mit Übergabe wirtschaftliches Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO übertragen, sodass die Lieferung bereits am 1.2.22 erfolgt (Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE). Ort und Zeitpunkt ist nach § 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG mit Beginn der Beförderung in Edenkoben im 1.2.22 (Abschn. 3.12 Abs. 7 Satz 1 UStAE). Edenkoben liegt im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Lieferung ist demnach steuerbar, da auch alle anderen Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erfüllt sind. Mangels Befreiung nach § 4 UStG ist sie auch steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG). Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger für den Leistungserhalt netto aufwendet: 1.000 € ./ 159,66 € USt = 840,34 €. Der Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG). Die Umsatzsteuer beläuft sich auf 159,66 €. Sie entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Februar (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG). Steuerschuldner ist E (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Im Mai wird die steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG). E hat die Bemessungsgrundlage i.H.v. 840,34 € sowie die USt i.H.v. 159,66 € im Voranmeldungszeitraum Mai 22 zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 7 UStG).

Da Abnehmer K das Fernsehgerät nutzen konnte und ihm die bereits gezahlten Raten nicht zurück erstattet wurden, liegt insoweit eine sonstige Leistung durch entgeltliche Nutzungsüberlassung vor (§ 3 Abs. 9 Satz 1 und 2 UStG). Die sonstige Leistung wird in Edenkoben erbracht (§ 3a Abs. 1 Satz 1 UStG). § 3a Abs. 1 UStG ist anzuwenden, da der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist (s.a. Abschn. 3a.1 Abs. 1 bis 4 UStAE). Der Zeitpunkt der Vermietungsleistung ist im Mai, da die Nutzungsüberlassung im Mai endet (Abschn. 13.1 Abs. 3 Satz 1 und 2 UStAE). Die sonstige Leistung ist steuerbar und steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt. Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger für den Leistungserhalt netto aufwendet: 100 € ./ 15,97 € USt = 84,03 €. Der Steuersatz beträgt 19 %. Die Umsatzsteuer beläuft sich auf 84,03 €. Sie entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Mai. Es liegen keine Teilleistungen i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor, da keine gesonderte Entgeltsvereinbarung getroffen wurde. Es ist das Entgelt für den gesamten Nutzungszeitraum zu versteuern. Steuerschuldner ist E.

Fall 34: Leasing 1

Ein Leasingnehmer LN mietet von einer Leasinggesellschaft LG eine Maschine fest für die Zeit vom 2.1.22 bis 31.12.24. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt fünf Jahre. Der Listenpreis der Maschine beträgt netto 185.000 €. Der LN muss monatlich 5.500 € zzgl. USt an die LG zahlen. Bei Übergabe der Maschine hat LN eine Grundgebühr von 10.000 € zzgl. USt zu entrichten. Die Anschaffungskosten einschließlich aller Nebenkosten und Finanzierungskosten betrugen für die LG 190.000 € (netto). Kauf- oder Mietverlängerungsoption wurde nicht vereinbart.

Aufgabe: Bestimmen sie die Leasingart sowie die Umsatzart und deren Folgen.

Lösung:

Es handelt sich um ein Finanzierungsleasing, da eine feste Grundmietzeit vereinbart wurde und der LN innerhalb der Grundmietzeit mit der Zahlung von $(5.500 € \times 36 \text{ Raten}) = 198.000 €$ zzgl. der Grundgebühr = i.H.v. 10.000 €, insgesamt somit 208.000 €, mindestens alle Kosten der LG deckt.

Es handelt sich um einen Fall ohne Kauf- oder Verlängerungsoption mit einer Grundmietzeit von 60 %. Die Maschine ist der LG zuzurechnen, da die Grundmietzeit zwischen 40 und 90 % beträgt.

Umsatzsteuerrechtlich handelt es sich um Mietleasing. Die LG erbringt aufgrund des Mietleasings eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung an den LN. Die USt fällt für die einzelnen Teilleistungen in

dem Voranmeldungszeitraum an, in dem der jeweilige Leasingmonat endet. Sie beträgt z.B. für das Leasing im Januar im Voranmeldungszeitraum Januar $5.500 \text{ €} \times 19 \% = 1.045 \text{ €}$.

Die USt für die Grundgebühr fällt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG bereits im Voranmeldungszeitraum der Zahlung i.H.v. $10.000 \text{ €} \times 19 \% = 1.900 \text{ €}$ an. Bei entsprechender Rechnungsausstellung mit USt-Ausweis kann der LN hieraus die USt als Vorsteuer abziehen.

Fall 35: Leasing 2

Sachverhalt s. Fall zuvor: Die Mietzeit läuft vom 2.1.22 bis 30.9.23 = 21 Monate. Die monatliche Leasingrate beträgt 8.970 €.

Aufgabe: Bestimmen sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Es handelt sich um ein Finanzierungsleasing, da eine feste Grundmietzeit vereinbart wurde und der LN innerhalb der Grundmietzeit mit der Zahlung von $(8.970 \text{ €} \times 21 \text{ Raten} =) 188.370 \text{ €}$ zzgl. der Grundgebühr $(10.000 \text{ €}) = 198.370 \text{ €}$ mindestens alle Kosten (190.000 €) der LG deckt.

Es handelt sich um einen Fall ohne Kauf- oder Verlängerungsoption mit einer Grundmietzeit von 35 %. Die Maschine ist dem LN zuzurechnen, da die Grundmietzeit nicht mindestens 40 % beträgt.

Umsatzsteuerrechtlich handelt es sich um ein Kaufleasing. Die LG erbringt mit der Übergabe der Maschine an den LN eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Bemessungsgrundlage ist alles, was der LN insgesamt aufzuwenden hat, also die Grundgebühr von 10.000 € und die Summe der Leasingraten i.H.v. 188.370 €, insgesamt 198.370 €. Die USt beträgt 19 % von 198.370 € = 37.690,30 €. Sie entsteht bereits im Voranmeldungszeitraum der Lieferung, also zu Beginn des Leasingverhältnisses. Bei entsprechender Rechnungsausstellung mit USt-Ausweis kann der LN hieraus die USt für den Voranmeldungszeitraum, in dem das Leasingverhältnis beginnt, als Vorsteuer abziehen.

Er kann also die volle Grundgebühr aus der Vorsteuer finanzieren. Aus den Leasingraten hat der LN dann allerdings keinen Vorsteuerabzug mehr.

5.2 Sicherungsübereignung

Hinweis! Zur Verschaffung der Verfügungsmacht bei der Sicherungsübereignung s. Mutschler/Scheel, Umsatzsteuer, 4. Auflage, Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis, Band 4, unter III. 5., HDS-Verlag.

Fall 36: Sicherungsübereignung/Verwertung des Sicherungsguts durch den Sicherungsnehmer/ Differenzbesteuerung

Für den Unternehmer X in Landau finanziert eine Bank B in Mannheim die Anschaffung eines Pkw i.H.v. 41.000 €. Bis zur Rückzahlung des Darlehens lässt sich B den Pkw zur Sicherheit übereignen. Da X seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommt, verwertet B den Pkw durch Veräußerung an einen privaten Abnehmer A für 30.000 €.

Aufgabe: Nehmen Sie Stellung zu den Umsätzen des Unternehmers X und der Bank B.

Zur Differenzbesteuerung nach § 25a UStG s.a. Fall 49, 164 ff., 184 und 185.

Lösung:

Die Übergabe des Sicherungsguts an den SN und die Veräußerung des Sicherungsguts durch den SN an den Abnehmer vollzieht sich umsatzsteuerrechtlich in folgenden Schritten:

1. Die Übereignung des Sicherungsgutes (Pkw) vom SG X an den SN B unter Begründung eines Besitzmittlungsverhältnisses (§ 930 BGB) stellt keinen steuerbaren Umsatz dar (Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE). Trotz Eigentumsübertragung erhält der SN B keine Verfügungsmacht bzw. wirtschaftliches Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO.
2. Veräußerung des Sicherungsguts durch den SN (Bank).
Der SG X bringt den Pkw zum SN (Bank), diese wiederum befördert den Pkw zum Abnehmer A. Im Zeitpunkt der Verwertung durch den SN B liegt ein **Doppelumsatz** vor:
 - a) **1. Lieferung:** Lieferung des Sicherungsguts vom SG X an den SN B. Es handelt sich um eine ruhende Lieferung. Der Ort der Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG.
 - b) **2. Lieferung:** Lieferung des Sicherungsguts vom Sicherungsnehmer B an den Erwerber A. Es handelt sich um eine bewegte Lieferung. Der Lieferort bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 UStG. Der Veräußerungserlös für den Pkw beträgt 30.000 €.
 Die beiden Lieferungen erfolgen im Abstand einer juristischen Sekunde voneinander.

Für die **Lieferung 1** des SG X schuldet der SN B als Leistungsempfänger die USt (§ 13b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG, Abschn. 13b.1 Abs. 2 Nr. 4 UStAE). Der SG X muss eine Nettrechnung über 30.000 € erteilen (§ 14a Abs. 5 UStG).

Der SN B ist als Leistungsempfänger der Lieferung 1 Schuldner der USt ($30.000 \text{ €} \times 19 \% = 5.700 \text{ €}$). Die Bank kann die § 13b-USt i.H.v. 5.700 € nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer geltend machen.

Mit der Veräußerung des Sicherungsguts (Pkw = **Lieferung 2**) tätigt der SN B einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz – auch als Bank – ($30.000 \text{ €} \times 19 \% = 5.700 \text{ € USt}$).

Ist der Erwerber seinerseits ein Unternehmer, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erwirbt oder eine juristische Person, hat der SN B über die Lieferung eine ordnungsgemäße Rechnung zu erteilen. Aus dieser Rechnung kann der Erwerber dann den Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG in Anspruch nehmen.

Abwandlung 1:

Der Sicherungsgeber X ist Nichtunternehmer, Kleinunternehmer oder steuerbefreiter Unternehmer.

Lösung:

Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 UStG setzt der Übergang der Steuerschuldnerschaft u.a. voraus, dass:

- ein leistender Unternehmer,
- der im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder im Ausland ansässig ist,
- im Inland
- steuerbare und steuerpflichtige Umsätze

erbringt. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass nicht steuerbare oder steuerfreie Umsätze nicht dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen.

Mit der Lieferung 1 erwirbt die Bank als Sicherungsnehmer den Pkw mit einem Wert von 30.000 €. X darf in der Rechnung an der Bank keine USt gesondert ausweisen.

Mit der Lieferung 2 tätigt die Bank einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz.

Da für die Lieferung an den SN (Bank) keine USt geschuldet wird, kann die Bank als Wiederverkäufer i.S.d. § 25a Abs. 1 Nr. 1 UStG (Abschn. 25a.1 Abs. 2 UStAE mit Beispiel) unter den weiteren Voraussetzungen des § 25a UStG die Differenzbesteuerung anwenden (s.a. VfG. der OFD Frankfurt vom 15.10.2014, S 7421 A – 5 – St 113, UR 2014 S. 991).

Differenzbesteuerung bei SN B

Verkaufspreis	30.000,00 €
Einkaufspreis	<u>30.000,00 €</u>
Differenz gem. § 25a Abs. 3 Satz 1 UStG	0,00 €
Die USt ist herauszurechnen	0,00 €

Wird die Differenzbesteuerung i.S.d. § 25a UStG angewandt, darf in der Rechnung die USt nicht gesondert ausgewiesen werden (§ 14a Abs. 6 Satz 2 UStG). Die Rechnung muss die Angabe »Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung« enthalten.

Abwandlung 2:

Der Sicherungsgeber X ist Unternehmer, der seinerseits den Pkw für 25.000 € von einem Privatmann P erworben hatte. X übereignet den Pkw zur Sicherheit an die Bank, die Bank veräußert den Pkw nach Eintritt der Verwertungsreife für 30.000 € an K.

Lösung:

Werden bewegliche Unternehmensgegenstände zur betrieblichen Finanzierung an ein Kreditinstitut sicherungsübereignet (z.B. Gebrauchtfahrzeuge) und tritt die Verwertungsreife für diese Gegenstände ein, liegt im Zeitpunkt der Verwertung umsatzsteuerrechtlich ein sog. »Doppelumsatz« vor (Abschn. 1.2 Abs. 1 UStAE).

Der als Sicherungsgeber auftretende Unternehmer X kann unter den Voraussetzungen des Abschn. 25a.1 Abs. 4 UStAE die Differenzbesteuerung für die Lieferung an das Kreditinstitut nach § 25a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a UStG anwenden, da er den zur Sicherung übereigneten Pkw von einer Privatperson erworben hat.

Als Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis i.H.v. 30.000 € den Einkaufspreis i.H.v. 25.000 € übersteigt. Die Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung beträgt somit 5.000 €. Die USt ist herauszurechnen (Abschn. 25a.1 Abs. 8 UStAE) und beträgt 798,32 €.

Problematisch ist, dass grundsätzlich für die Lieferung 1 des SG X an den SN B die USt durch den SN im Reverse-Charge-Verfahren geschuldet wird. Im Beispielsfall müsste daher der SN B die Differenzsteuer des SG X ermitteln. Dafür benötigt die Bank (SN) den Einkaufspreis des SG X.

In § 13b Abs. 5 Satz 9 UStG wird daher klargestellt, dass bei Lieferungen von u.a. in § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG genannten Gegenständen, für die die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG vorliegen und der Unternehmer diese Regelung auch anwendet, der Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner wird. Die Anwendung der Steuerschuldnerschaft ist für den Leistungsempfänger in diesen Fällen de facto nicht möglich, weil er regelmäßig den Einkaufspreis der an ihn gelieferten Gegenstände nicht kennt und so die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung nicht ermitteln kann (s.a. Abschn. 13b.1 Abs. 2 Nr. 4 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens vom 26.9.2014, BStBl I 2014, 1297).

Der SG X schuldet die Differenzsteuer i.H.v. 798,32 € nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Das Kreditinstitut als Sicherungsnehmer ist seinerseits berechtigt, auf den Weiterverkauf des Pkw die Differenzbesteuerung anzuwenden (§ 25a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. b UStG).

Als Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis von 30.000 € den Einkaufspreis i.H.v. ebenfalls 30.000 € übersteigt. Die Differenz gem. § 25a Abs. 3 Satz 1 UStG beträgt somit 0,00 €.

Wird die Differenzbesteuerung i.S.d. § 25a UStG angewandt, darf in der Rechnung die USt nicht gesondert ausgewiesen werden (§ 14a Abs. 6 Satz 2 UStG). Die Rechnung muss die Angabe »Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung« enthalten.

Band 8

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Uwe Grobshäuser/Julia Metzing

Falltraining
Internationales Steuerrecht

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
 **erlag**

9. Unternehmensgewinne/Ausländische Betriebsstätten

9.1 Einführung

9.1.1 Allgemeines

National findet sich die Definition der Betriebsstätte in § 12 AO. Nach Abs. 1 ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Der Begriff beinhaltet eine örtliche (Bezug zur Erdoberfläche) und eine zeitliche (angelegt auf eine gewisse Dauerhaftigkeit, nicht nur vorübergehend) Komponente. Abs. 2 enthält eine nicht abschließende Aufzählung von Beispielen für Betriebsstätten; eine feste Einrichtung nach Abs. 1 ist bei diesen nicht unbedingt erforderlich (z.B. Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Fabrikations- oder Werkstätten, Warenlager, Bauausführungen oder Montagen mit einer Dauer über 6 Monate).

International erfolgt die Beurteilung nach **Art. 5 OECD-Musterabkommen**. Auch hier wird der Begriff der Betriebsstätte in Abs. 1 allgemein definiert. Danach ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Wie auch in § 12 Abs. 2 AO enthält auch Art. 5 Abs. 2 OECD-Musterabkommen eine – nicht abschließende – Auflistung von Beispielen. Im Gegensatz zu § 12 Abs. 2 AO müssen hier jedoch die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sein. Die Beispiele selbst ähneln denen der AO. Bauausführungen oder Montagen stellen hier nach Abs. 3 aber nur dann eine Betriebsstätte dar, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet. In Abs. 4 ist ein Negativkatalog enthalten, nach dem keine Betriebsstätte vorliegt, auch wenn eine feste Geschäftseinrichtung nach Abs. 1 und 2 gegeben ist (z.B. Hilfstätigkeiten, Einrichtungen zur Lagerung und Aufstellung von Waren und Gütern, Güter- und Warenbestände zur Auslieferung).

9.1.2 Personengesellschaften

Bei der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf in- und ausländische Personengesellschaften und ihre Gesellschafter ist zunächst nach nationalem Recht zwischen Personengesellschaften zu unterscheiden, die gewerbliche Einkünfte erzielen und Personengesellschaften, die andere Einkünfte erzielen, insbesondere solche aus Vermögensverwaltung (ausführlich: BMF vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258). Ob eine Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte oder andere Einkünfte erzielt, richtet sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

Ob eine ausländische Gesellschaft als Personengesellschaft oder als Körperschaft zu behandeln ist, bestimmt sich für Zwecke der deutschen Besteuerung ausschließlich nach deutschem Steuerrecht. Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Rechtstypenvergleichs (vgl. Abschnitt IV des BMF-Schreibens vom 19.03.2004, BStBl I 2004, 411). Das BMF Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 „Betriebsstätten-erlass“ enthält in Anhang I, Tabellen 1 und 2 Hinweise für die Einordnung ausgewählter ausländischer Gesellschaftsformen. Die Einordnung nach dem Zivil- oder Steuerrecht des jeweiligen Sitzstaates ist nicht maßgebend.

Personengesellschaften sind nach deutschem Steuerrecht weder einkommensteuerpflichtig noch körperschaftsteuerpflichtig. Die von ihnen erzielten gewerblichen Einkünfte werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Personengesellschaften können zwar Personen i.S.d. DBA sein (Art. 3 OECD-Musterabkommen), jedoch mangels eigener Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht keine ansässigen Personen (Art. 4 Abs. 1 OECD-Musterabkommen). Als ansässige und damit abkommensberechtigte Personen sind die Gesellschafter anzusehen, soweit sie nicht selbst Personengesellschaften sind. Ist ein Gesellschafter eine Personengesellschaft (sog. doppelstöckige Personengesellschaften), ist insoweit auf die Gesellschafter der Obergesellschaft abzustellen. Einzelne Doppelbesteuerungsabkommen können abweichende Regelungen enthalten (vgl. Anlage zu BMF vom 26.09.2014 a.a.O.).

9.1.3 Behandlung von Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-Musterabkommen)

Nach Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterabkommen werden Unternehmensgewinne grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers besteuert, es sei denn, die Tätigkeit wird durch eine im anderen Vertragsstaat belegene Betriebsstätte ausgeübt (Betriebsstättenvorbehalt). Ist das Betriebsergebnis auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufzuteilen, so erfolgt diese Aufteilung gemäß Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen nach der direkten Methode. In Abs. 4 findet sich eine Subsidiaritätsklausel, die den Vorrang der speziellen Verteilungsnormen des Doppelbesteuerungsabkommens (Art. 6, 10-12 OECD-Musterabkommen) regelt. Weiterführende Hinweise finden sich im BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 „Betriebsstättenenerlass“.

9.2 Fall 1: Schreinerei Holzwurm

Die Schreinerei Holzwurm wird als Einzelunternehmen mit Sitz in Freiburg geführt. Die Schreinerei hat sich auf die Herstellung von Ladeneinrichtungen spezialisiert. In Frankreich unterhält Schreiner Holzwurm eine Werkstatt, in der zwei Mitarbeiter (gelernte Schreiner) arbeiten und die – überwiegend in Deutschland gefertigten – Ladeneinrichtungen vor Ort montieren. In 2018 erzielt das Einzelunternehmen einen Gewinn in Höhe von 300.000 €. Auf die französische Niederlassung entfällt ein Gewinn in Höhe von 40.000 €. Der Gewinn entspricht dem Betrag, den ein unabhängiges Unternehmen aus der Weiterlieferung und der Montage der Ladeneinrichtungen erzielt hätte.

Aufgabe:

In welchem Land ist der Gewinn der französischen Niederlassung zu versteuern? Wie ist der Gewinn der Niederlassung zu berechnen?

9.3 Fall 2: Holzwurm (Fortführung)

Das Finanzamt Freiburg verlangt von Holzwurm einen Nachweis über die Besteuerung des Gewinns in Frankreich. Sollte Holzwurm diesen Nachweis nicht führen können, droht das Finanzamt an, den Gewinn aus der französischen Betriebsstätte dem deutschen Gewinn zuzuschlagen.

Aufgabe:

Kann das Finanzamt die Gewinne aus der französischen Betriebsstätte der deutschen Besteuerung unterwerfen?

9.4 Fall 3: Holzwurm (Variante)

Die französische Niederlassung erwirtschaftet keinen Gewinn, sondern einen Verlust i.H.v. 40.000 €. Holzwurm möchte den Verlust in Deutschland berücksichtigen bzw. hilfsweise den Verlust in den negativen Progressionsvorbehalt einbeziehen.

9.5 Fall 4: Autohaus

Das Autohaus Rost und Laube GmbH & Co. KG hat seinen Sitz in Neckarsulm. Die Komplementär-GmbH ist kapitalmäßig nicht beteiligt. Ihr steht als Haftungs- und Verwaltungsvergütung ein Gewinnanteil i.H.v. 5 % zu. Im Übrigen sind die beiden natürlichen Personen R und L paritätisch als Kommanditisten beteiligt. R hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Neckarsulm. L hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Verona/Italien. L hat in 2015 der KG ein Darlehen i.H.v. 1 Mio. € zu einem angemessenen Zinssatz i.H.v.

3 % p.a. gewährt. In 2018 erzielt die KG einen Gesamthandsgewinn in Höhe von 1 Mio. €. Die Zinszahlung an L wurde bei der steuerlichen Gewinnermittlung der KG als Betriebsausgabe i.H.v. 30.000 € gebucht.

Aufgabe:

In welchem Land versteuert L seinen Gewinnanteil an der KG? Wie sind die Zinsen aus dem Darlehen zu behandeln? Ein Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG soll nicht gestellt werden.

9.6 Fall 5: Beteiligung an einer LLC

Der in Deutschland ansässige S ist an der Brewery LLC mit Sitz in Chicago zu 15 % beteiligt. Die LLC hat in den USA das Wahlrecht zulässigerweise ausgeübt, als Kapitalgesellschaft besteuert zu werden. Nach deutschem Steuerrecht ist die Beteiligung aber als Mitunternehmerschaft zu beurteilen (ausführlich zur LLC siehe BMF vom 19.03.2004, BStBl I 2004, 411).

S veräußert die Anteile an der LLC für (umgerechnet) 1,5 Mio. €.

Aufgabe:

In welchem Staat ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern?

9.7 Fall 6: Interior Design

Der in Deutschland ansässige K beteiligt sich als Kommanditist an der Interior Design S.a. Mit Sitz in Mailand/Italien (Società a accomandita; entspricht der deutschen KG; vgl. BMF vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 Tab. 1 im Anhang). Die italienische Gesellschaft entwirft und produziert Möbel im gehobenen Preissegment. K betreibt in Deutschland schon seit Jahren ein Design-Studio als Einzelunternehmer. Er hat ein Warenzeichen beim Deutschen Patentamt angemeldet, das er selbst geschaffen hat. Aus diesem Grund hat er das Warenzeichen bisher in seinem Einzelunternehmen nicht aktiviert (vgl. § 5 Abs. 2 EStG). Im Zuge seines Beitritts zu der italienischen KG überführt er das Warenzeichen (Teilwert unstreitig 500.000 €) in das Gesamthandsvermögen der italienischen KG. Außerdem gewährt er der italienischen KG ein Darlehen in Höhe von 200.000 € zu einem angemessenen Zinssatz von 3 % p.a.

Aufgabe:

Bitte beurteilen Sie die Überführung des Warenzeichens und die Gewährung des Darlehens.

9.8 Fall 7: Stille Beteiligung

G hat seinen einzigen Wohnsitz in Deutschland. Er ist Gesellschafter einer amerikanischen Kapitalgesellschaft. Er hat sich atypisch still mit einer Einlage von 3 Mio. € an der amerikanischen Kapitalgesellschaft beteiligt. In 2018 erhält G aufgrund der stillen Beteiligung eine Gewinnbeteiligung i.H.v. (umgerechnet) 200.000 €. Nach amerikanischem Recht wird die atypisch stille Beteiligung wie eine Darlehensgewährung behandelt; die Gewinnanteile somit als Zinsen.

Aufgabe:

In welchem Staat ist die Gewinnbeteiligung zu versteuern?

9.9 Fall 8: Sonderbetriebseinnahmen

Die A-GmbH & Co. KG hat ihren Sitz in Deutschland und betreibt einen Einzelhandel. Kommanditist der A-GmbH & Co. KG ist U. Dieser hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in den USA. U hat der GmbH & Co. KG ein Darlehen über 5 Mio. € gewährt. In 2018 erhält U hierfür Zinsen in Höhe von 200.000 €. Nach amerikanischem Steuerrecht gibt es das Rechtsinstitut der Sonderbetriebseinnahmen nicht. Daher sind die Zinsen aus amerikanischer Sicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu beurteilen.

Aufgabe:

In welchem Staat sind die Zinsen zu versteuern?

9.10 Fall 9: Sonderbetriebsausgaben

Die M-Corp. mit Sitz in den USA ist Gesellschafterin der in Deutschland ansässigen T-GmbH & Co. KG. Die M-Corp. gewährte der T-GmbH & Co. KG ein Darlehen i.H.v. 10 Mio. € zu einem angemessenen Zinssatz von 4 % p.a.

Die M-Corp. refinanzierte das Darlehen mittels eines Kredits, den ihr eine Bank in den USA gewährte (Zinssatz: 3 %). Die M-Corp. verbuchte die Zinsen in den USA zulässigerweise als Betriebsausgabe (Finanzierungsaufwand).

Aufgabe:

Wie sind die Zinsen in Deutschland steuerlich zu behandeln?

9.11 Fall 10: Sonderbetriebsausgaben (Variante)

In den USA entfallen auf die Zinseinkünfte eine Einkommensteuer i.H.v. 50.000 €.

Aufgabe:

Kann diese Einkommensteuer in Deutschland berücksichtigt werden?

9.12 Fall 11: Kaufhaus

Einzelunternehmer E betreibt in Deutschland ein Kaufhaus. Im Betriebsvermögen befindet sich unter anderem das Geschäftsgebäude. Im Grund und Boden und im Gebäude stecken erhebliche stille Reserven (2 Mio. €).

E veräußert in 2017 das Gebäude und mietet es anschließend wieder zurück, um wie bisher den Einzelhandel in diesem Gebäude zu betreiben. In der Bilanz zum 31.12.2017 bildet E eine Rücklage nach § 6b EStG. Die Bildung der Rücklage ist rechtmäßig und wird vom Finanzamt nicht beanstandet.

In 2018 möchte E seine Geschäftstätigkeit erweitern und gründet in Frankreich eine Niederlassung (Betriebsstätte). Er erwirbt in Frankreich eine Immobilie für 3,8 Mio. €.

Aufgabe:

Kann E die 6b-Rücklage auf die französische Immobilie übertragen?

9.13 Fall 12: Wegzug eines Mitunternehmers

Y ist Gesellschafter der gewerblich tätigen Y-GmbH & Co. KG mit Sitz in Stuttgart. Am 01.04.2018 verlegt Y seinen ausschließlichen Wohnsitz in die Schweiz. Zu diesem Zeitpunkt ist seine Beteiligung an der KG 1,4 Mio. € wert.

Aufgabe:

Löst der Umzug in die Schweiz einen Gewinn nach § 16 EStG aus? Ist Y in 2018 in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig?

9.14 Fall 13: Wegzug eines Mitunternehmers (Variante)

Grundsätzlich wie Fall oben; die Y-GmbH & Co. KG betreibt aber als einzigen Geschäftszweck das Halten einer Beteiligung an der X-AG.

Aufgabe:

Worin besteht der steuerliche Unterschied zum Grundfall?

9.15 Fall 14: Sitzverlegung

Sitz der gewerblich tätigen Z-GbR ist Stuttgart. Sämtliche Gesellschafter sind in Deutschland ansässig. In 2018 wird der Sitz der GbR in die Schweiz verlegt.

Aufgabe:

Löst die Sitzverlagerung einen Gewinn in Deutschland aus?

9.16 Fall 15: Umwandlung

Die A-GmbH & Co. KG hat ihren Sitz in Frankfurt und verkauft Autozubehör. Gesellschafter sind neben der Komplementär-GmbH die natürlichen Personen A mit ausschließlichem Wohnsitz in Frankfurt und B mit ausschließlichem Wohnsitz in Österreich. Beide Kommanditisten haben zum 31.12.2017 ein Kapitalkonto von jeweils 100.000 €. Jeder Mitunternehmeranteil ist unstreitig 500.000 € wert. Die Komplementär-GmbH soll kapitalmäßig nicht beteiligt sein.

Zum 01.01.2018 wird die KG auf die neu gegründete X-GmbH verschmolzen. Die X-GmbH soll künftig den Handel mit Autozubehör übernehmen.

Aufgabe:

Können die Mitunternehmer ihre Mitunternehmeranteile zum Buchwert einbringen?

9.17 Fall 16: Umwandlung (Variante 1)

Wie Fall oben; Kommanditist B hat aber seinen ausschließlichen Wohnsitz in den USA.

Aufgabe:

Kann B dennoch seinen Mitunternehmeranteil zum Buchwert in die GmbH einbringen?

9.18 Fall 17: Umwandlung (Variante 2)

Wie Fall Umwandlung (Variante 1); die A-KG soll aber auf eine neu gegründete X-KG verschmolzen werden.

Aufgabe:

Kann B seinen Mitunternehmeranteil zum Buchwert in die neu gegründete X-KG einbringen?

9.19 Fall 18: Betriebsaufspaltung

Der in Deutschland ansässige Gesellschafter G ist zu 96 % an einer Personengesellschaft mit Sitz in Ungarn (T-Personengesellschaft) beteiligt. Ausschließlicher Zweck der Gesellschaft ist die Vermietung eines Grundstücks mit Halle und diverser Maschinen an die E-Kapitalgesellschaft, ebenfalls mit Sitz in Ungarn. Gesellschafter der E-Kapitalgesellschaft ist G zu 100 %.

Aufgabe:

In welchem Staat sind die Gewinne aus der Vermietung der Wirtschaftsgüter zu versteuern?

9.20 Fall 19: Spielhallen-OHG

An der Spielhallen-OHG sind die Gesellschafter V und S zu jeweils gleichen Teilen beteiligt. V ist seit Jahren in Italien ansässig. V ist Inhaber mehrerer Gaststätten in Italien. S hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Deutschland.

Die OHG betreibt in Deutschland einige Spielhallen. Im Betriebsvermögen der OHG befindet sich eine Immobilie (Teilwert 200.000 €, Buchwert 1 €). Im Übrigen wird der Betrieb in gemieteten Räumen ausgeübt. Im Gesamthandsvermögen der OHG befinden sich darüber hinaus bewegliche Wirtschaftsgüter (Fahrzeuge, Spielgeräte etc.), deren Teilwert ebenfalls mit 200.000 € und deren Buchwert ebenfalls mit 1 € anzunehmen sind.

In 2018 entschließen sich die Gesellschafter, die OHG aufzugeben. Im Rahmen der Auseinandersetzung der OHG soll T die Immobilie erhalten. Er will in diesen Räumen einen neuen Gewerbebetrieb gründen. V soll die beweglichen Wirtschaftsgüter erhalten, die er in seinen italienischen Gaststätten verwenden will.

Aufgabe:

Können die Wirtschaftsgüter ohne Aufdeckung der stillen Reserven auf die Gesellschafter übertragen werden?

10. Lösungen: Unternehmensgewinne/ Ausländische Betriebsstätten

10.1 Lösung Fall 1: Schreinerei Holzwurm

Der Gewinn der in Deutschland ansässigen Schreinerei ist grundsätzlich in Deutschland zu versteuern (§ 15 EStG). Fraglich ist, ob es sich bei der Niederlassung in Frankreich um eine Betriebsstätte handelt. **Art. 2 Abs. 1 Nr. 7 Buchstaben ee) des DBA Frankreich** rechnet Werkstätten ausdrücklich zu den Betriebsstätten. Auch wenn die Ladeneinrichtungen überwiegend in Deutschland gefertigt werden, kann davon ausgegangen werden, dass in Frankreich von den Mitarbeitern in der festen Einrichtung qualifizierte Enderarbeiten und nicht nur eine Hilfstätigkeit erbracht werden.

Damit sind die Gewinne der französischen Betriebsstätte nach **Art. 4 des DBA Frankreich** ausschließlich in Frankreich zu besteuern. Der Gewinn der Betriebsstätte ist dabei so zu ermitteln, als sei die Betriebsstätte ein selbstständiges Unternehmen (vgl. Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung vom 22.12.2016, BStBl I 2017, 182). Es sind die von Deutschland gelieferten Bauteile mit den Preisen anzusetzen, wie sie ein unabhängiges fremdes Unternehmen bezahlen müsste (Fremdvergleich). Ebenso sind z.B. Leistungen, die von Deutschland aus für die Betriebsstätte erbracht werden (z.B. Marketing, Buchführung, Entwicklung etc.) der Betriebsstätte fiktiv in Rechnung zu stellen.

Da laut Sachverhalt der Gewinn i.H.v. 40.000 € einem Fremdvergleich standhält, muss Holzwurm in Deutschland lediglich einen Gewinn i.H.v. $(300.000 \text{ €} - 40.000 \text{ €}) = 260.000 \text{ €}$ versteuern.

Die 40.000 € unterliegen nach **§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG** grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt. Fraglich ist, ob der Progressionsvorbehalt nach **§ 32b Abs. 1 Satz 2 EStG** ausgeschlossen ist. § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG verweist auf **§ 2a Abs. 2 Satz 1 EStG**. Daher ist der Progressionsvorbehalt nur für solche Betriebsstätten ausgeschaltet, die passive Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift erzielen. Damit soll vermieden werden, dass die Verluste derartiger Betriebsstätten über den negativen Progressionsvorbehalt die deutsche Steuerlast mindern können. Somit bleibt es dabei, dass der Gewinn der französischen Betriebsstätte dem Progressionsvorbehalt unterliegt.

10.2 Lösung Fall 2: Holzwurm (Fortführung)

Die Problematik der sogenannten **Rückfallklauseln (sog. treaty override)** ist derzeit umstritten (zur Verwaltungsansicht siehe BMF vom 20.06.2013, BStBl I 2013, 980). Um sog. **weiße Einkünfte** zu vermeiden, sieht Art. 23A Abs. 4 OECD-Musterabkommen vor, dass eine Freistellung nur dann erfolgt, wenn die Einkünfte im Ausland tatsächlich besteuert werden. Dieser Regelung folgen die neuen Abkommen in der Regel (vgl. z.B. Art. 15 Abs. 4 des DBA Schweiz für Vorstandsgehälter). Im DBA Frankreich ist eine derartige Rückfallklausel jedoch nicht enthalten.

§ 50d Abs. 8 EStG enthält eine nationale Rückfallklausel, die aber nur für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gilt. **§ 50d Abs. 9 EStG** statuiert eine einseitige nationale Rückfallklausel, die aber lediglich für die Fälle gilt, in denen der ausländische Staat aufgrund einer Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung absieht. Dies sind regelmäßig Fälle, in denen eine unterschiedliche Rechtsauffassung über die Besteuerung der Einkünfte vorliegt und damit die Einkünfte in keinem Staat besteuert werden (sog. weiße Einkünfte).

Der vorliegende Sachverhalt enthält keinerlei Hinweise darauf, dass Frankreich die Niederlassung – anders als Deutschland – nicht als Betriebsstätte beurteilt. In diesem Fall darf das deutsche Finanzamt weder einen Nachweis über die französische Besteuerung verlangen, noch die Einkünfte der deutschen Besteuerung unterwerfen. Der deutsche Steuerpflichtige ist lediglich nach **§ 90 Abs. 2 AO** verpflichtet, die deutschen Steuerbehörden über das Vorhandensein einer ausländischen Betriebsstätte zu informieren. Im Übrigen hat der deutsche Steuerpflichtige den französischen Gewinn für Zwecke der Berechnung des Progressionsvorbehalts nachzuweisen (aber eben nicht die Besteuerung in Frankreich).

10.3 Lösung Fall 3: Holzwurm (Variante)

Da nach Art. 4 des DBA Frankreich die Gewinne der Betriebsstätte ausschließlich in Frankreich zu besteuern sind, gilt dies auch für Verluste. Fraglich ist, ob die Verluste im Wege des **negativen Progressionsvorbehalts** bei der deutschen Besteuerung zu berücksichtigen sind. § 32b EStG gilt sowohl für positive als auch für negative ausländische Einkünfte. Die Vorschrift des **§ 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG** schließt zwar den negativen Progressionsvorbehalt aus, gilt aber lediglich für Einkünfte aus Drittstaaten (und somit nicht aus Frankreich). Damit ist der Verlust der französischen Betriebsstätte im Wege des negativen Progressionsvorbehalts in Deutschland zu berücksichtigen.

Insoweit ist es für den Steuerpflichtigen günstig, dass die Befreiung vom Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG nicht greift.

10.4 Lösung Fall 4: Autohaus

Die natürlichen Personen R und L sind Mitunternehmer der KG. Der Sitz der KG in Neckarsulm gilt für den ausländischen Kommanditisten als Betriebsstätte (vgl. Art. 7 des DBA Italien sowie BMF vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258). Damit ist der Gewinn der KG in Deutschland zu versteuern.

Da L über keinen Wohnsitz in Deutschland verfügt und ein Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG nicht gestellt wird, kommt nur eine beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG infrage. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a) EStG fallen Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unter die beschränkte Steuerpflicht. Die Rechtsfolgen der beschränkten Steuerpflicht ergeben sich aus § 50 EStG.

Nach dem maßgeblichen deutschen Steuerrecht stellt das Darlehen Sonderbetriebsvermögen des L in der KG dar. Die Zinsen sind nach deutschem Steuerrecht als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen.

Somit sind im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§§ 179 ff. AO) der Komplementär-GmbH 50.000 € und den beiden Mitunternehmern jeweils 475.000 € als Gesamthandsgewinn zuzurechnen. Darüber hinaus erzielt L 30.000 € Sonderbetriebseinnahmen, sodass seine Einnahmen aus Mitunternehmerschaft 505.000 € betragen.

Da Italien das deutsche Konstrukt des Sonderbetriebsvermögens nicht kennt, geht Italien bei der Anwendung des DBA von Zinsen nach Art. 11 DBA-Italien aus. Hiernach hat Italien als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, es kommt somit zu einer Doppelbesteuerung. Abhilfe schafft hier § 50d Abs. 10 EStG. Danach sind Sonderbetriebseinnahmen in Deutschland grds. den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 DBA-Italien zuzuordnen, nach Satz 5 ist jedoch eine hierdurch entstandene Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer zu vermeiden.

10.5 Lösung Fall 5: Beteiligung an einer LLC

Folgt man der amerikanischen Beurteilung, so läge ein Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 EStG vor. § 17 EStG erfasst grundsätzlich auch die Veräußerung von ausländischen Beteiligungen.

Die Veräußerung einer Beteiligung wäre nach Art. 13 Abs. 5 DBA USA (entspricht insoweit dem OECD-Musterabkommen) im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, somit in Deutschland zu besteuern.

Folgt man der deutschen Beurteilung, so ist der Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG i.V.m. Art. 7 DBA USA (entspricht insoweit dem OECD-Musterabkommen) in dem Staat zu besteuern, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat (hier: USA). Damit läge ein negativer Kompetenzkonflikt vor und der Gewinn würde in keinem Staat besteuert werden (sog. weiße Einkünfte). Hier greift nun § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG. Da die USA den Gewinn aufgrund ihrer steuerlichen Beurteilung als Kapitalgesellschaft nicht besteuert, nimmt Deutschland das Besteuerungsrecht war.

Diese Lösung entspricht auch Art. 3 Abs. 2 des DBA USA, wonach jeder der Vertragsstaaten das Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend seinem nationalen Recht auslegt (vgl. BMF a.a.O.).

10.6 Lösung Fall 6: Interior Design

Die italienische Gesellschaft ist nach dem Rechtstypen-Vergleich einer deutschen KG gleichgestellt. Art. 7 des DBA Italien enthält keine speziellen Regelungen für Personengesellschaften. Daher ist aus deutscher Sicht davon auszugehen, dass K eine Betriebsstätte am Sitz der Gesellschaft in Mailand unterhält. Der Gewinn aus der Mitunternehmerschaft ist in Italien zu versteuern. In Deutschland unterliegt der Gewinn grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG. Der Progressionsvorbehalt könnte aber nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG ausgeschlossen sein. Der Betrieb in Mailand ist eine andere „als in einem Drittstaat belegene gewerbliche Betriebsstätte“, da als Drittstaaten alle Staaten außerhalb der Europäischen Union bzw. des europäischen Wirtschaftsraums gelten (vgl. § 2a Abs. 2a EStG).

Der Progressionsvorbehalt ist ausgeschlossen, wenn die Betriebsstätte **nicht** die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. Im vorliegenden Fall erfüllt die italienische Gesellschaft die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG da sie Waren herstellt. Damit unterliegt der Gewinn aus der italienischen Mitunternehmerschaft dem Progressionsvorbehalt.

Die Überführung des Warenzeichens könnte nach **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG** grundsätzlich zum Buchwert erfolgen. Die Buchwertüberführung ist aber nur möglich, „sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist“. Dies ist hier aber nicht der Fall, da die stillen Reserven des Warenzeichens bei einer möglichen Veräußerung der italienischen KG zugerechnet werden (Art. 7 DBA Italien). Damit muss K die stillen Reserven des Warenzeichens (500.000 €) in Deutschland aufdecken und als laufenden Gewinn versteuern (vgl. auch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Das Darlehen ist aus deutscher Sicht als Sonderbetriebsvermögen zu beurteilen. Daher fallen die Zinsen nicht unter Art. 10 des DBA Italien, sondern sind Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft in Italien (Art. 7 DBA Italien). Die Zinsen sind daher in Italien zu versteuern und stellen Teil des Gewinns nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar.

10.7 Lösung Fall 7: Stille Beteiligung

Aus **deutscher Sicht** führt eine atypisch stille Beteiligung zu Einkünften nach **§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG**. Die atypisch stille Beteiligung ist eine Personengesellschaft ohne eigenes Betriebsvermögen und ohne eigene Buchführung. Der atypisch Stille ist aber nach allgemeinen Grundsätzen Mitunternehmer. Mitunternehmer werden so behandelt, als hätten sie am Sitz der Personengesellschaft eine Betriebsstätte. Damit greift insoweit **Art. 7 des DBA USA** (entspricht Art. 7 OECD-Musterabkommen).

Nach Art. 7 des DBA USA werden gewerbliche Gewinne eines Unternehmens nur in dem Staat besteuert, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Danach ist der Gewinnanteil in den USA zu versteuern.

Aus **amerikanischer Sicht** liegen Zinsen vor. Nach **Art. 11 des DBA USA** (entspricht Art. 11 OECD-Musterabkommen) werden Zinsen ausschließlich in dem Staat besteuert, in dem der Empfänger der Zinszahlungen ansässig ist. Dies wäre hier Deutschland.

Damit liegt ein sog. negativer Qualifikationskonflikt vor. Die Einkünfte werden aufgrund unterschiedlicher steuerlicher Beurteilung in keinem Staat besteuert (sog. weiße Einkünfte). Derartige Gestaltungen wurden in den vergangenen Jahren häufig dazu benutzt, Einkünfte komplett der Besteuerung zu entziehen. Einige Doppelbesteuerungsabkommen enthalten daher Regelungen zur Vermeidung von weißen Einkünften (sog. Rückfallklauseln).

Fehlen derartige Vereinbarungen, enthält **§ 50d Abs. 9 EStG** einseitige nationale Regelungen (sog. treaty override). Da die USA die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind (Beurteilung als Zinsen und damit Besteuerung im Ansässigkeitsstaat), wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des DBA nicht gewährt.

Somit fällt das Besteuerungsrecht nach § 50d Abs. 9 EStG an Deutschland zurück. In Deutschland sind die Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (**§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG**) zu behandeln.

Band 1

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Fabian Bernhagen/Maximilian Braun/Markus Nöthen

Falltraining Einkommensteuerrecht

3. Auflage

Mit zwei kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
erlag

3. Nicht abzugsfähige Ausgaben

Fall 13: Nicht abzugsfähige Ausgaben (§§ 4, 9b, 12 EStG, BMF-Schreiben vom 06.07.2010 „Schreiben betr. steuerliche Beurteilung gemischter Aufwendungen; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09. 2009 GrS 1/06 (BStBl II 2010, 672)“, Beck StE 1 § 12/2)

Sachverhalt:

Der nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Anton erklärt in seiner ansonsten ordnungsgemäßen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben:

- a) Anton schenkt seinem Geschäftsfreund zum Geburtstag eine Flasche Rotwein. Für diese Flasche Rotwein hat Anton einen Bruttoeinkaufspreis von 40,46 € bezahlt (darin enthaltene Vorsteuer 19 % = 6,46 €).
- b) Die Gebühren für einen von Anton gestellten Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 AO betrugen 2.500 € und wurden pünktlich gezahlt. In dem Antrag ging es um einen genau bestimmten, aber noch nicht verwirklichten Sachverhalt zur Einkommensteuer des Antons.
- c) Einen anderen Geschäftsfreund hat Anton zum Essen in eine Gaststätte eingeladen. Die ordnungsgemäße Rechnung weist einen Gesamtbetrag einschließlich Umsatzsteuer von 38 € aus. Die erforderlichen Nachweise hat Anton erbracht.
- d) Um über aktuelle Nachrichten informiert zu sein und sich hierüber beim Small Talk mit seinen Geschäftspartnern auszutauschen, hat Anton eine Tageszeitung abonniert, die er täglich morgens beim Frühstück liest. Die Kosten hierfür betragen jährlich brutto 478,80 €.
- e) Für 5 ausgewählte Geschäftspartner hat Anton im Jahr 2019 einen Besuch in einem Nachtlokal mit Variete-, Striptease- und anderen -Darbietungen organisiert. Während der gesamten Veranstaltung wurden Champagner und andere edle Getränke gereicht. Anton wurden hierfür 3.000 € in Rechnung gestellt.
- f) Für die geleisteten Gewerbesteuvorauszahlungen des Wirtschaftsjahres 2019 hat Anton insgesamt 6.000 € (vierteljährlich 1.500 €) als Betriebsausgaben angesetzt.

Aufgabe: Welche Aufwendungen dürfen den Gewinn nicht mindern?

Lösung:

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG dürfen bestimmte Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern. Hiervon klar zu trennen sind die **Aufwendungen** i.S.d. § 12 EStG, die mangels betrieblicher Veranlassung schon von vornherein nicht abzugsfähige Ausgaben darstellen.

Bei allen im § 4 Abs. 5 EStG dargestellten Ausgaben handelt es sich dem Grunde nach unstrittig um Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG. Nur dürfen diese gesondert aufgeführten Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern.

- a) Es handelt sich um ein Geschenk, weil beide Seiten von einer Unentgeltlichkeit bei der Übergabe der Weinflasche ausgehen konnten. Die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG vorgesehene Freigrenze von 35 € für Geschenke pro Wirtschaftsjahr ist jedoch überschritten. Nach R 9b Abs. 2 Satz 3 EStR sind für die Berechnung der Freigrenze für Geschenke die umsatzsteuerrechtlichen Vorsteuerbeträge einzubeziehen, wenn diese Vorsteuern wie im vorliegenden Fall nicht abzugsfähig sind. Die Aufwendungen in Höhe von 40,46 € sind nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig und erhöhen damit den Gewinn.
- b) Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern stellen nach § 12 Nr. 3 HS. 1 Alt. 1 EStG nicht abzugsfähige Ausgaben dar. Hierzu zählt insbesondere auch die Einkommensteuer. Nach § 12 Nr. 3 HS. 2 EStG gilt das Abzugsverbot ebenfalls für Nebenleistungen, die auf die im HS. 1 genannten Steuern entfallen. Zu diesen steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO rechnen auch die Gebühren für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO. Die Ausgaben für den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu einem Sachverhalt, der die Einkommensteuer des Antons betrifft, sind somit

nach § 12 Nr. 3 HS. 2 EStG nicht abzugsfähig und erhöhen den Gewinn um 2.500 €. Siehe hierzu auch H 12.4 EStH „Nebenleistungen“ und „Personensteuern“.

- c) Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass können nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG nur mit 70 % der Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Da es sich bei dem Wert von 38 € für zwei Personen um einen angemessenen Betrag handelt und die Nachweise laut Aufgabentext erbracht wurden, sind 30 % von 38 €, somit 11,40 €, für den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Anton als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen.
- d) Die Aufwendungen für die Tageszeitung stellen Kosten der privaten Lebensführung dar und sind dementsprechend nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig. Der Gewinn ist mithin um 478,80 € zu erhöhen. Siehe hierzu auch H 12.1 EStH - „Tageszeitung“ und das BMF-Schreiben vom 06.07.2010 „Schreiben betr. steuerliche Beurteilung gemischter Aufwendungen; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 GrS 1/06 (BStBl II 2010, 672)“, Beck StE 1 § 12/2 Rn. 4, 17.
- e) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG dürfen derartige unangemessene Aufwendungen, die die private Lebensführung des Antons und der anderen Geschäftsfreunde berührt, den Gewinn nicht mindern, soweit die damit verfolgten Zwecke nicht selbst Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung von Anton sind, § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG. Siehe hierzu etwa auch das Urteil des BFH vom 16.02.1990, III R 21/86, BStBl II 1990, 575.
- f) Nach § 4 Abs. 5b EStG ist die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgabe, sodass die Zahlung in 2019 in Höhe von 6.000 € den Gewinn nicht mindern darf.

Hinweis! Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind gemäß § 4 Abs. 5b EStG keine Betriebsausgabe, wenn sie für Erhebungszeiträume festgesetzt werden, die nach dem 31.12.2007 enden. Wird in einem aktuellen Veranlagungszeitraum jedoch Gewerbesteuer bzw. darauf entfallende Nebenleistungen für einen Erhebungszeitraum **vor 2008** gezahlt, ist ein Betriebsausgabenabzug vorzunehmen.

Es sollte somit stets überprüft werden, für welchen Erhebungszeitraum die Gewerbesteuer bzw. die darauf entfallende Nebenleistung gezahlt worden ist.

Fall 14: Schuldzinsenabzug (§ 4 Abs. 4a EStG, BMF-Schreiben vom 02.11.2018 „Schreiben betr. betrieblicher Schuldzinsenabzug gemäß § 4 Abs. 4a EStG“, Beck StE 1 § 4/10)

Sachverhalt:

Der selbständige Arzt Anton hat seinen Gewinn für das Kalenderjahr 2019 zulässig nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. In den Betriebsausgaben sind insgesamt 8.000 € für gezahlte Schuldzinsen enthalten. 3.000 € entfallen davon unstrittig auf ein Darlehen für den Erwerb eines abschließbaren Arzneimittelschranks und 500 € für den privaten Urlaub. Die selbständige Tätigkeit wurde erst im Kalenderjahr 2019 begonnen.

Aufgabe: In welchem Umfang sind die Schuldzinsen als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn der Gewinn im Kalenderjahr 2019 unstrittig 100.000 € beträgt und Anton Entnahmen in Höhe von 120.000 € getätigt hat?

1. Alternative: Was würde sich ändern, wenn die Summe der Überentnahmen der Vorjahre 30.000 € betragen würde?
2. Alternative: Könnte Anton durch eine kurzfristige Einzahlung am Jahresende eine Begrenzung des Schuldzinsenabzugs verhindern?
3. Alternative: Könnten Unterentnahmen berücksichtigt werden, wenn die Praxis schon seit 1998 bestehen würde und aus diesem Jahr Unterentnahmen (stehen gelassener Gewinn) von 150.000 € vorlägen?

4. Alternative: Ist es für die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen steuerlich schädlich, wenn ein Investitionsdarlehen (z.B. für den Medikamentenschrank) erst auf ein Kontokorrentkonto eingezahlt wird und der Schrank erst später von diesem Kontokorrentkonto bezahlt wird?

Lösung:

Schuldzinsen sind nach § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Daher ist immer in einem **ersten Prüfungsschritt** zu ermitteln, welche Schuldzinsen nicht betrieblich veranlasst sind. Diese Schuldzinsen können nach § 12 Nr. 1 EStG als Kosten der privaten Lebensführung nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Das heißt, die Schuldzinsen für den privat veranlassten Urlaub in Höhe von 500 € stellen nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung i.S.d. § 12 Nr. 1 EStG dar und erhöhen den Gewinn.

Erst in einem **zweiten Prüfungsschritt** erfolgt eine Begrenzung der abzugsfähigen Schuldzinsen im Hinblick auf betrieblich veranlasste Überentnahmen i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG. Unerheblich ist hierbei nach § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG, dass Anton seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.

Die verbleibenden Schuldzinsen in Höhe von 7.500 € sind nach § 4 Abs. 4a EStG nur begrenzt als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Zinsen für Anlagegüter, wie zum Beispiel dem Medikamentenschrank in Höhe von 3.000 €, sind nach § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG in vollem Umfang abzugsfähig. Auch weitere Zinsen bis zu einer Höhe von 2.050 € bleiben nach § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG in jedem Fall als Betriebsausgaben abzugsfähig. Ob die verbleibenden 2.450 € Zinsen (7.500 € abzüglich 3.000 € abzüglich 2.050 €) abzugsfähig sind, richtet sich nach § 4 Abs. 4a Satz 1–3 EStG. Danach sollen 6 % der Überentnahmen nicht abziehbar sein.

Berechnung	
Entnahmen	120.000 €
abzüglich Gewinn	./ 100.000 €
Überentnahmen	20.000 €
davon 6 %	1.200 €

Von den gesamten 7.500 € betrieblich veranlassten Schuldzinsen sind somit nur 1.200 € nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Hinweis! Bitte beachten Sie fortentwickelte Berechnungsmethode des Schuldzinsenabzugs **im Verlustfall** durch den BFH mit Urteil vom 14.03.2018, X R 17/16, BStBl II 2018, 744.

Lösung zur 1. Alternative:

Die Summe der **Überentnahmen der Vorjahre** ist nach § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG in die Berechnung mit einzubeziehen. Im vorliegenden Fall erhöht sich die Summe der Überentnahmen auf insgesamt 50.000 €. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen betragen sodann $50.000 € \times 6 \% = 3.000 €$. Abzugsfähig bleiben somit nur die Schuldzinsen für das Anlagevermögen in Höhe von 3.000 € und der Sockelbetrag in Höhe von 2.050 €. Die übrigen Schuldzinsen (2.450 €) sind nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Lösung zur 2. Alternative:

Durch eine **kurzfristige Einzahlung** und damit dem kurzfristigen Ausgleich der Überentnahmen durch entsprechende Einlagen ist der Tatbestand des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO erfüllt. Der BFH hat mit Urteil vom 21.08.2012, VIII R 32/09, BStBl II 2013, 16 entschieden, dass in diesem Fall der Steueranspruch so zu berechnen ist, als wenn die Einlage nicht erfolgt wäre. Nach dem objektiven Zweck des Gesetzes und dem Willen des Gesetzgebers soll eine derartige Gestaltung nicht möglich sein. Werden hingegen dauerhaft Einlagen geleistet, um diese Überentnahmen auszugleichen, sind diese Einlagen

9. Arbeitnehmerbesteuerung

Fall 43: Arbeitnehmereigenschaft (§ 19 Abs. 1 EStG, § 1 Abs. 1 LStDV, LStR/H 19.0)

Sachverhalt:

Der in Berlin lebende Anton hat einen Rahmenvertrag mit dem Boxverein Berlin abgeschlossen. Danach muss Anton für die Dauer von 10 Monaten mindestens drei Mal wöchentlich trainieren, bei Wettkämpfen mit Gewichtslimit anreisen, bei Krankheit oder Verletzung den Cheftrainer hinsichtlich der Wahl des Arztes konsultieren und dem Verein bei sonstigen Vergleichskämpfen zur Verfügung stehen. Dem Vertrag sind die jeweiligen einsatzbezogenen Siegprämien zu entnehmen und der Hinweis, dass der Boxer für die Versteuerung der Einnahmen selbst verantwortlich ist. Eine Mindestanzahl von Einsätzen wird nicht garantiert.

Aufgabe: Handelt es sich bei den Einnahmen aus den Boxkämpfen um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit?

Lösung:

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, wenn Gehälter, Löhne oder andere Bezüge für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst geleistet werden. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV sind Arbeitnehmer Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind und aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV ist ein Dienstverhältnis anzunehmen, wenn der Angestellte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisung zu folgen verpflichtet ist, § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV.

Die zur Abgrenzung bzw. Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bisher ergangene Rechtsprechung ist im H 19.0 der LStH zusammengefasst. Dabei wird gleich im Eingangssatz des H 19.0 LStH darauf verwiesen, dass eine Arbeitnehmereigenschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen ist.

Mit rechtskräftigen Urteil vom 30.11.2011 hat das FG des Landes Sachsen-Anhalt, 2 K 49/07, DStRE 2013, 138, entschieden, dass ein Boxer ein erhebliches Unternehmerrisiko trägt, welches gegen eine Arbeitnehmereigenschaft spricht. Denn der Ungewissheit eines Einsatzes mit erfolgsabhängiger Vergütung steht die vertragliche Verpflichtung, während der gesamten Vertragsdauer – auf eigene Kosten – zu trainieren, gegenüber. Auch das Fehlen von Ansprüchen auf Urlaub und Ersatz bei Krankheitsausfall spricht gegen eine Arbeitnehmereigenschaft.

Aus dem abgeschlossene Rahmenvertrag geht hervor, dass kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wird und sich Anton selbst um eine korrekte steuerliche Erfassung seiner Einnahmen zu kümmern hat. Hieraus kann man schließen, dass zwischen den beiden Vertragsparteien eine Arbeitnehmereigenschaft nicht gewollt war. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für eine sogenannte „Scheinselbstständigkeit“ vor. Insofern ist die **Arbeitnehmereigenschaft** des Boxers Anton **zu verneinen**.

Anton übt keinen Katalogberuf bzw. ähnlichen Beruf i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus. Er erzielt vielmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG und muss die Einkünfte aus seiner Boxtätigkeit im Rahmen der Einkommensteuererklärung angeben.

Fall 44: Einnahmen (§§ 3, 8, 19 EStG)

Sachverhalt:

Anton aus Berlin ist bei einer Schreinerei angestellt und erhält hierfür im Jahr 2019 monatlich ein Bruttogehalt in Höhe von 2.500 €.

Da sich Antons Arbeitgeber im März 2019 einen neuen Hochleistungs-PC angeschafft hat, erhält Anton den alten Laptop und muss hierfür lediglich 300 € zahlen. Im Internet hätte ein vergleichbarer Laptop 350 € gekostet.

Anlässlich seines 40. Geburtstags im April 2019 bekommt Anton einen Blumenstrauß von seinem Arbeitgeber überreicht. Für diesen musste der Arbeitgeber 45,84 € aufwenden.

Damit der Arbeitgeber Anton stets in der Werkstatt bzw. bei der Montage bei Kunden erreichen kann, stellt der Arbeitgeber Anton ganzjährig ein Diensthandy zur Verfügung. Das Handy wird nicht auf Anton übereignet. Dieser darf das Handy auch für private Gespräche nutzen. Dem Arbeitgeber entstehen hierfür Aufwendungen in Höhe von monatlich 10 €.

Im Juni 2019 beginnt Antons Arbeitgeber mit der Herstellung von Kommoden, die bereits ab Oktober für Brutto 750 € in den Verkauf gehen. Diese Kommode gefällt Anton - wie er mehrmals in der Anwesenheit seines Arbeitgebers betont hatte - ausgesprochen gut und würde perfekt in seine Wohnung passen. Da das Geschäftsjahr für den Arbeitgeber gut gelaufen ist, schenkt er Anton im Dezember 2019 eine dieser Kommoden.

Anton entstehen Werbungskosten in Höhe von 801 €.

Aufgabe: Ermitteln Sie bitte die Höhe der Einkünfte für den Veranlagungszeitraum 2019.

Lösung:

Anton erzielt als Arbeitnehmer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Nach § 8 Abs. 1 EStG sind Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 zufließen.

Gehalt

Die Gehaltszahlungen an den Arbeitnehmer Anton in Höhe von monatlich 2.500 € führen zu Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit, §§ 8 Abs. 1, 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Im Jahr 2019 erzielt Anton Einnahmen in Höhe von $12 \times 2.500 \text{ €} = 30.000 \text{ €}$.

Laptop

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die Gehaltszahlungen, sondern auch Sachleistungen, § 8 Abs. 1 EStG. Die Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen.

Nach der R 8.1 Abs. 2 Satz 3 LStR kann aus Vereinfachungsgründen 96 % des Endpreises angesetzt werden, zu dem der Abgebende oder dessen Abnehmer fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.

Da Anton den Laptop nicht unentgeltlich erhält, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Geldwert des Sachbezugs und dem tatsächlichen Entgelt zu versteuern, R 8.1 Abs. 1 Satz 3 LStR.

Der Sachbezug ermittelt sich wie folgt:

Wert des Sachbezugs	350 €
4 % Abschlag nach R 8.1 Abs. 2 Satz 3 LStR	./ 14 €
= 96 %-Wert des Sachbezugs	336 €
abzgl. Zuzahlung Arbeitnehmer	./ 300 €
= maßgebender Wert des Sachbezugs	36 €

Der Vorteil in Form der verbilligten Abgabe des Laptops an Anton übersteigt den Betrag von **44 €** des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG im Kalendermonat März nicht, sodass der Sachbezug außer Ansatz bleibt.

Hinweis! Die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG stellt keinen Freibetrag, sondern eine **Freigrenze** dar. Eine Überschreitung der 44 €-Grenze führt mithin zur vollen Steuerpflicht des Sachbezugs.

Allerdings kann über eine Zuzahlung des Arbeitnehmers das Einhalten der Freigrenze gesteuert werden.

Blumenstrauß

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die Gehaltszahlungen, sondern auch Sachleistungen, § 8 Abs. 1 EStG. Der Blumenstrauß ist mithin grundsätzlich als Einnahme zu erfassen.

Da jedoch eine solche Aufmerksamkeit im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht wird und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führt, gehört diese Zuwendung nicht zum Arbeitslohn, R 19.6 Abs. 1 Satz 1 LStR. Der Blumenstrauß wird anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses - hier der 40. Geburtstag des Antons - an den Arbeitnehmer überreicht und der Wert von 60 € wird nicht überschritten, R 19.6 Abs. 1 Satz 2 LStR.

Hinweis! Geldzuwendungen werden stets als Arbeitslohn qualifiziert und zwar auch dann, wenn ihr Wert unterhalb von 60 € liegt, R 19.6 Abs. 1 Satz 3 LStR.

Private Nutzung von betrieblichen Telekommunikationsgeräten

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die Gehaltszahlungen, sondern auch geldwerte Vorteile, § 8 Abs. 1 EStG. Allerdings stellt die private Nutzung von betrieblichen Telekommunikationsgeräten einen nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfreien Bezug dar, der somit nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt.

Kommode

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit zählen nicht nur die Gehaltszahlungen, sondern auch Sachleistungen, § 8 Abs. 1 EStG. Die Kommode wird vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt (sondern für den Verkauf an Kunden) und Anton erhält diese Ware, für die mangels Angaben in der Aufgabenstellung keine pauschale Versteuerung vorgenommen wurde, auf Grund seines Dienstverhältnisses. Somit gilt für die Bewertung des Sachbezugs § 8 Abs. 3 EStG. Demnach ist der um 4 % geminderte Endpreis nur heranzuziehen, wenn der Vorteil nach Abzug der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte im Kalenderjahr insgesamt 1.080 € übersteigt, § 8 Abs. 3 Satz 1, 2 EStG.

Da dies ganz offensichtlich in dem vorliegenden Fall nicht gegeben ist, führt die Übertragung der Kommode zu keinen steuerpflichtigen Einnahmen bei Anton.

Hinweis! Die Regelung des § 8 Abs. 3 EStG stellt im Gegensatz zu § 8 Abs. 2 Satz 11 keine Freigrenze, sondern einen **Freibetrag** dar. Eine Überschreitung der 1.080 €-Grenze führt mithin nur zu einer Steuerpflicht des übersteigenden geldwerten Vorteils.

Werbungskosten

Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG entstehen Anton in Höhe von 801 €. Da die Werbungskosten den Betrag von 1.000 € nicht überschreiten, kommt der **Werbungskostenpauschbetrag** nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG zur Anwendung.

Bruttoarbeitslohn 12 x 2.500 €	30.000 €
Laptop = unter 44 €-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG	-
Blumenstrauß = Aufmerksamkeit R 19.6 Abs. 1 LStR	-

Handynutzung = steuerfrei nach § 3 Nr. 45 EStG	-
Kommode = steuerfrei nach § 8 Abs. 3 EStG	-
abzgl. Werbungskosten - § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG	./ 1.000 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG	29.000 €

Anton erzielt in 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 29.000 €.

Fall 45: Fahrten zur Arbeit (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG, BMF-Schreiben vom 03.01.2013 „Entfernungspauschale“, Beck StE 20 § 9/5)

Sachverhalt:

Die Arbeitnehmerin Berta fährt an 210 Arbeitstagen mit ihrem eigenen Pkw 40 km zur nächsten Bahnstation und von dort 100 km mit der Bahn zu ihrer ersten Tätigkeitsstätte nach Berlin. Die kürzeste maßgebende Straßenverbindung beträgt 115,8 km. Ihre Aufwendungen für die Bahnfahrkarten betragen monatlich 250 €, somit im Kalenderjahr 2019 insgesamt 3.000 €.

Aufgabe: Welche Werbungskosten sind für die Wege zur Arbeit als Werbungskosten abzugsfähig?

Lösung:

Berta erzielt als Arbeitnehmerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Es gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zählen auch die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte zu den Werbungskosten. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen, höchstens jedoch 4.500 € im Jahr. Die Begrenzung auf 4.500 € findet keine Anwendung, wenn der Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug verwendet.

Die erste Tätigkeitsstätte ist in § 9 Abs. 4 EStG definiert.

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich unabhängig vom Verkehrsmittel zu gewähren. Somit werden grundsätzlich auch bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Werte der Entfernungspauschale berücksichtigt. Wenn jedoch die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag übersteigen, können die tatsächlichen Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden, § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG.

Werden von Arbeitnehmern, wie im vorliegenden Fall, verschiedene Verkehrsmittel für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte benutzt, ist wie folgt zu verfahren:

Zunächst ist die maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anhand der kürzesten Straßenverbindung zu ermitteln, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG. Da gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG nur die vollen km der Entfernung zu berücksichtigen sind, wird diese in dem vorliegenden Sachverhalt mit 115 km bemessen.

Die Teilstrecke, die mit dem Pkw zurückgelegt wurde, ist in voller Höhe anzusetzen. Für 210 Arbeitstage ergibt sich hier ein Wert von $210 \text{ Tage} \times 40 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 2.520 \text{ €}$.

Anschließend ist die Entfernungspauschale für die verbleibende Teilstrecke der maßgebenden Entfernung (nicht die der Bahnstrecke!) zu berücksichtigen, also 115 km abzgl. 40 km = 75 km.

Demnach ergibt sich ein zusätzlicher Betrag von $210 \text{ Tage} \times 75 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 4.725 \text{ €}$. Bei dieser Berechnung ist jedoch der Höchstbetrag von 4.500 € zu berücksichtigen, da für die Strecke von 75 km kein Kraftfahrzeug benutzt wird.

Somit ergeben sich insgesamt anzusetzende Werbungskosten im Rahmen der Entfernungspauschale von 7.020 € (2.520 € + 4.500 €).

Die Aufwendungen für die Bahnfahrkarten bleiben unberücksichtigt, weil sie mit 3.000 € unter der insgesamt anzusetzenden Entfernungspauschale von 7.020 € liegen.

Hinweis! Beachten Sie hierzu das BMF-Schreiben vom 03.01.2013 „Entfernungspauschale“, Beck StE 20 § 9/5 mit diversen Einzelbeispielen.

Fall 46: Dienstreisen (§ 9 EStG, BMF-Schreiben vom 24.10.2014 „Ergänzendes BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014“, Beck StE 20 § 9/10)

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer Anton lebt und arbeitet in Berlin. Von seinem Arbeitgeber wurde er im Kalenderjahr 2019 auf folgende Dienstreisen geschickt, für die er vom Arbeitgeber keine Erstattungen erhielt:

Abreisezeit in Berlin 08.00 Uhr und Ankunft in Madrid/Spanien 15.00 Uhr. In Madrid verblieb er aus dienstlichen Gründen 5 volle Tage. Für diese Dienstreise hat sich Anton einen Flug gebucht und musste zusätzlich noch Kosten für ein Taxi bzw. die Bahn zum Flughafen aufwenden.

Abreisezeit in Berlin 08.00 Uhr und Ankunft in Bautzen/Sachsen 15.00 Uhr. Nach Bautzen fuhr er mit seinem eigenen Pkw und blieb aus dienstlichen Gründen 5 volle Tage dort.

Die Abreisezeiten sind wie die Anreisezeiten zu berücksichtigen.

Aufgabe: Welche möglichen Werbungskosten könnten aufgrund der vorgenannten Dienstreisen berücksichtigt werden?

Lösung:

Anton erzielt als Arbeitnehmer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Wird ein Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen außerhalb seiner Wohnung und nicht an seiner ersten Tätigkeitsstätte tätig, kann er die mit diesen „Dienstreisen“ verbundenen Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigen.

Steuerlich zu berücksichtigende Aufwendungen können sein:

- Fahrtkosten, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG,
- Verpflegungsmehraufwendungen, § 9 Abs. 4a EStG,
- Übernachtungskosten, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG und
- Reisenebenkosten, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG.

14. Private Veräußerungsgeschäfte

Fall 90: Fremdwährungsverluste (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)

Sachverhalt:

Die zusammenveranlagten Ehegatten Anton und Berta machen gerne lange Urlaube. Im Kalenderjahr 2019 verbrachten sie 7 Monate auf Madagaskar. Um dort gleich etwas Startkapital zu haben, tauschten sie zu Hause in Berlin 5.000 € in die Landeswährung zu 2.836 Ariary je 1 €. Als sie zurückkehrten, hatten sie noch 6.492.500 Ariary übrig, die sich zum Kurs von 2.597 Ariary je 1 € zurücktauschen ließen. Gebühren für den Tausch sind nicht entstanden. In der Zeit in Berlin erzielte Anton unstrittig Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 25.000 € und Berta unstrittige Zinseinnahmen von 2.000 €. Die Bank behielt davon 299,75 € Kapitalertragsteuer und 164,86 € Solidaritätszuschlag ein.

Aufgabe: Ermitteln Sie die Einkünfte von Anton und Berta für den Veranlagungszeitraum 2019. Auf Tarif und Veranlagungsart ist nicht einzugehen. Eventuelle Wahlrechte zugunsten des niedrigsten möglichen Ansatzes der Einkünfte gelten als ausgeübt.

Lösung:

Anton und Berta sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, weil sie ihren Wohnsitz im Inland (Berlin) haben, § 8 AO. Die 7-monatige Urlaubsreise ist unschädlich.

Bei den Einkünften von Anton handelt es sich unstrittig um Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Bei den Einkünften von Berta handelt es sich unstrittig um Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Sie unterliegen nach § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG der Abgeltungsteuer nach § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 25 %. Die Steuer ist damit grundsätzlich abgegolten und die Einkünfte sind in die Veranlagung nicht mit einzubeziehen, § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG, § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG. Die Bank hat die Steuer nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu Recht einbehalten und einen Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € nach § 20 Abs. 9 EStG zutreffend berücksichtigt, da davon auszugehen ist, dass in entsprechender Höhe ein Freistellungsauftrag vorlag, § 44a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

Bei der Anschaffung und Veräußerung von Fremdwährungsbeträgen handelt es sich um ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und nicht um Kapitalerträge. Dies ergibt sich aus dem BMF-Schreiben vom 09.10.2012 „Einzelfragen zur Abgeltungsteuer“, Beck StE 1 § 43/1 Rz. 131. Steuerbar sind diese privaten Veräußerungsgeschäfte nur, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Fremdwährungen nicht mehr als ein Jahr beträgt, was hier mit 7 Monaten gegeben ist.

Nach § 23 Abs. 3 EStG ist der Gewinn oder Verlust der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungspreis einerseits und Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Aus dem Rücktausch der Währung entsteht ein gesamter Verlust von 210,68 € (Berechnung: Differenz Ankauf und Rücktauschkurs = $239 \times 2.500 \text{ €/Ankaufkurs}$). Auch bei einer Ehegattenzusammenveranlagung sind die Einkünfte zunächst für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln, § 26b EStG. So steht jedem Ehegatten ein Verlust von 105,34 € zu.

Nach § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG dürfen Verluste nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden (besonderer Verlustverrechnungskreis). Ein Verlustrück- oder -vortrag nach Maßgabe des § 10d Abs. 4 EStG ist jedoch möglich, § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG.

Zusammenstellung der Einkünfte		
	Anton	Berta
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	25.000,00 €	
Einkünfte aus Kapitalvermögen		1.199,00 €
Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	./ 105,34 €	./ 105,34 €

Hinweis! Da sich insgesamt nur geringe Einkünfte ergeben und der Sparerpauschbetrag von Anton noch nicht ausgenutzt wurde, sollten die Veranlagungsoptionen nach §§ 32d Abs. 4 und 6 EStG für die Kapitalerträge geprüft werden. Darüber hinaus hat für die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften eine Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 EStG zu erfolgen, soweit die Verluste nicht im unmittelbar vorangegangenen Jahr berücksichtigt werden können.

Zu beachten ist, dass bei Anschaffung von Fremdwährungsbeträgen das sogenannte FiFo-Verfahren zu beachten ist, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG. Das bedeutet, dass bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge die zuerst angeschafften Beträge als zuerst veräußert gelten.

Fall 91: Verkauf körperlicher Gegenstände mit voriger Nutzung zur Einkunftserzielung
(§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)

Sachverhalt:

Am 01.10.2018 kaufte Anton einen Wohnwagen für 30.000 €. Bei einer noch zu erwartenden Nutzungsdauer von 10 Jahren plante Anton viele erlebnisreiche Campingurlaube. Die Freude an derartigen Urlauben flaute jedoch schnell ab, sodass er den Wohnwagen bereits den gesamten November 2018 für 750 € vermietete. Nach Abzug der anteiligen Abschreibungen (unstrittig 250 €) erzielte Karl einen Gewinn von 500 €, den er auch ordnungsgemäß erklärte. Am 24.12.2019 hatte Anton wieder große Freude am Wohnwagen, da er einen Käufer fand, der ihm 40.000 € für den Wohnwagen zahlte. Die Online-Überweisung wurde sofort getätigt.

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für Anton in 2019 aus dem dargestellten Sachverhalt?

Lösung:

Der Verkauf des Wohnwagens fällt unter § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Obwohl zwischen dem Ankauf am 01.10.2018 und dem Verkauf am 24.12.2019 mehr als ein Jahr liegt, ist hier der Gewinn aus dem privaten Veräußerungsgeschäft zu versteuern. Da aus der Nutzung des Wohnwagens Einkünfte erzielt wurden, verlängert sich der Zeitraum (die Spekulationsfrist) auf 10 Jahre; § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG. Aus der Vermietung des Wohnwagens erzielte Anton nämlich im Vorjahr Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG. Ausweislich des Wortlauts von § 22 Nr. 3 EStG fällt die Vermietung beweglicher Gegenstände unter diese Norm.

Bei einem Wohnwagen handelt es sich auch wohl nicht um einen Gegenstand des täglichen Gebrauchs gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

Der Gewinn ermittelt sich nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG aus dem Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis und Anschaffungskosten. Nach § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG sind die Anschaffungskosten jedoch um Abschreibungen zu vermindern, soweit sie bei der Ermittlung von Einkünften – hier Vermietung des Wohnwagens nach § 22 Nr. 3 EStG – abgezogen wurden.

Anschaffungskosten	30.000 €
abzüglich Abschreibung	./. 250 €
Geminderte Anschaffungskosten	29.750 €
Veräußerungspreis	40.000 €
abzüglich geminderte Anschaffungskosten	./. 29.750 €
Gewinn	10.250 €

Da der Gewinn 10.250 € beträgt, ist die Freigrenze von 600 € nach § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG überschritten und in voller Höhe einkommensteuerpflichtig. Sollte ein festgestellter Verlustvortrag nach § 23 Abs. 3 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG bestehen, könnte jedoch eine entsprechende Verrechnung erfolgen.

Hinweis! Die Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2010 (BT-Drs. 17/2249), mit dem diese Regelung eingeführt wurde, weist als Beispiel für Gegenstände des täglichen Gebrauchs lediglich Gebrauchtfahrzeuge aus.

Fall 92: Verkauf eines Grundstücks nach vorheriger Entnahme; Zeitpunkt der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte

Sachverhalt:

Am 01.10.2005 kaufte Anton ein unbebautes Grundstück für 30.000 €. Bis zum 01.02.2013 hat Anton dieses Grundstück als notwendiges Betriebsvermögen (Parkplatz) im Rahmen seines Gewerbebetriebs behandelt. Mit der Verlegung seines Gewerbebetriebs zum 01.02.2013 entfiel die betriebliche Nutzung. Anton entnahm das Grundstück und überführte es in sein Privatvermögen (Teilwert 100.000 €). Der Sachverhalt wurde im Jahr 2013 zutreffend steuerlich gewürdigt. Mangels anderer Nutzungsmöglichkeiten veräußerte Anton das Grundstück mit notariellem Kaufvertrag vom 30.12.2018 an eine Baugesellschaft für 150.000 €. Der Kaufpreis wurde am 11.01.2019 an Anton überwiesen.

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für Anton in 2019 aus dem dargestellten Sachverhalt?

Lösung:

Der Verkauf des Grundstücks fällt unter § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Bei dem Grundstück handelt es sich nach der Entnahme aus dem Betriebsvermögen um Privatvermögen. Die ursprüngliche Anschaffung im Betriebsvermögen erfolgte zwar bereits am 01.10.2005 und die Veräußerung am 30.12.2018. Jedoch gilt die Entnahme aus dem Betriebsvermögen kraft Gesetz als Anschaffung des Grundstücks, § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG.

Hinweis! Maßgeblich für die Berechnung der Zehnjahresfrist gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (= Kaufvertrag). Die Berechnung der Zehnjahresfrist erfolgt gem. § 187 ff. BGB.