

Band 3

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Frank Neudert

Falltraining Abgabenordnung
und Finanzgerichtsordnung
3. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
erlag

1. Allgemeines: Verwaltungsakt, Steuerschuldrecht, Zuständigkeit, Steuergeheimnis

1.1 Verwaltungsakt

Fall 1: Begriff des Verwaltungsaktes

Frau Stein hat seit Langem Steuerrückstände. Vollstreckungsmaßnahmen erbringen, wenn überhaupt, immer nur kleine Beträge. Eines Tages schreibt Frau Stein an das Finanzamt: „Inzwischen ist doch klar, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird und die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zum beizutreibenden Betrag stehen. Ich beantrage daher Niederschlagung meiner Steuerrückstände nach § 261 AO.“ Das Finanzamt lehnt ab. Gegen die Ablehnung legt Frau Stein Einspruch ein.

Aufgabe: Ist der Einspruch statthaft?

Lösung:

Zentraler Begriff des Verwaltungsverfahrens ist der Verwaltungsakt. Er ist legaldefiniert in § 118 S. 1 AO (gleichlautend zu § 35 S. 1 VwVfG für das allgemeine Verwaltungsverfahrensrecht und § 31 SGB X für das Sozialrecht; jeweils mit der Allgemeinverfügung in S. 2). Im Verwaltungsakt legt eine Behörde fest, welcher Sachverhalt und welche rechtlichen Folgen gegenüber diesem Steuerpflichtigen gelten sollen. Ob ein Verwaltungsakt vorliegt oder nicht, ist für mehrere Rechtsnormen Tatbestandsvoraussetzung: Verwaltungsakte sind nach Eintritt der Bestandskraft nur in engen Grenzen änderbar, nur Verwaltungsakte können zwangsweise durchgesetzt werden (§§ 249 Abs. 1, 328 Abs. 1 AO), und nur gegen Verwaltungsakte sind Einspruch bzw. Klage sowie ggf. Aussetzung der Vollziehung möglich (§§ 347 Abs. 1, 361 Abs. 2 AO; 40 Abs. 1 FGO).

Neben dem klassischen Steuerbescheid erfüllen auch viele andere Maßnahmen die recht weit gefasste Definition. Als Beispiele seien Haftungsbescheid, Prüfungsanordnung, Feststellung des Beginns der Buchführungspflicht, Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung oder der mit Hilfe eines Risikomanagementsystems komplett elektronisch erstellte Steuerbescheid, aber auch die Sachpfändung oder die Pfändungsverfügung genannt. Ob eine Maßnahme des Finanzamtes ein Verwaltungsakt ist oder nicht, wird durch Subsumtion unter die Tatbestandsmerkmale des § 118 S. 1 AO ermittelt: Maßnahme einer Behörde – auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts (deckt sich mit „hoheitlich“) – zur Regelung – eines Einzelfalls – mit unmittelbarer Außenwirkung. Keine Verwaltungsakte sind danach etwa:

- keine Behörde: Gerichtsurteile, Gesetze, Steuervoranmeldungen (werden aber in § 168 S. 1 AO den Verwaltungsakten gleichgestellt),
- nicht auf dem Gebiet des Öffentlichen Rechts: Umbuchungsmitteilung (Aufrechnung), Insolvenzantrag, Hausverbot,
- keine Regelung mit Rechtsfolgen: Vergabe einer Steuernummer, Mahnung, Auszahlung,
- nicht im Einzelfall: ESt-Richtlinie, AEAO, allgemeine Verfügung der Mittelbehörde,
- keine Außenwirkung: Kontrollmitteilung, Prüfungsbericht, Anweisung durch Finanzministerium, Niederschlagung.

Im vorliegenden Fall legt der Steuerpflichtige Einspruch gegen die Ablehnung der Niederschlagung ein. Da erste Zulässigkeitsvoraussetzung für den Einspruch ein Verwaltungsakt ist (Statthaftigkeit, § 347 Abs. 1 AO), muss diese Ablehnung jetzt unter den Begriff des Verwaltungsaktes (§ 118 S. 1 AO) subsumiert werden:

- Ein Schreiben an den Steuerpflichtigen ist eine Handlung und damit eine Maßnahme.
- Das Finanzamt ist eine Finanzbehörde (§ 6 Nr. 5 Abs. 2 AO).
- Die Ablehnung eines Antrags erfolgte auf dem Gebiet des Öffentlichen Rechts, weil eine Niederschlagung bzw. deren Ablehnung zum Steuerverfahrensrecht und damit zum Öffentlichen Recht gehört.

- Die Ablehnung stellt eine Regelung dar: Dem Begehren des Steuerpflichtigen wird nicht entsprochen. Dies gilt unabhängig davon, dass die begehrte Handlung (Niederschlagung, § 261 AO) mangels Außenwirkung selbst kein Verwaltungsakt ist!
- Die Regelung betrifft nur einen Einzelfall, nämlich genau diesen Steuerpflichtigen.
- Schließlich entfaltet sie auch Außenwirkung. Die Feststellung, dass es keine Niederschlagung gibt, verlässt den behördeninternen Bereich und wird dem Steuerpflichtigen gezielt mitgeteilt.

Daher ist die Ablehnung ein Verwaltungsakt. Hiergegen ist ein Einspruch nach § 347 Abs. 1 AO statthaft, beim Vorliegen weiterer Formalien auch zulässig. (In der Sache wird der Einspruch freilich keinen Erfolg haben, eben weil die Niederschlagung eine rein interne Maßnahme ist und daher kein Anspruch darauf besteht.)

Fall 2: Adressat

Nach einer Außenprüfung ändert das Finanzamt den Umsatzsteuer-, Gewerbesteuer- und Feststellungsbescheid 2020 der Invest-GmbH & Co. KG. Geschäftsführerin der GmbH ist Frau Schreiber. Neben der GmbH als Komplementärin sind noch 99 Kommanditisten an der KG beteiligt. Der Kommanditist Herr Streiter führt einen Prozess gegen die KG, in dem es um die Höhe seiner Beteiligung geht. Er lässt sich von Rechtsanwalt Dr. Hilffreich vertreten.

Aufgabe: Wem sind die Bescheide bekanntzugeben?

Lösung:

Ein Verwaltungsakt hat weitreichende Folgen. Damit sich der Steuerpflichtige darauf einstellen kann, muss er den Verwaltungsakt kennen. Was bei privatrechtlichen Willenserklärungen der Zugang als Wirksamkeitsvoraussetzung, ist bei verfahrensrechtlichen Maßnahmen die Bekanntgabe (§ 124 Abs. 1 AO). Hierzu gibt es den umfangreichen Bekanntgabe-Erlass (AEAO zu § 122). Im Grundsatz muss dem Betroffenen (Inhaltsadressat) „sein“ Bescheid bekanntgegeben werden. Abweichungen ergeben sich, wenn der Adressat nicht handlungsfähig ist und daher an ihn keine Bekanntgaben bewirkt werden können, also etwa bei Minderjährigen, juristischen Personen, Verstorbenen oder Personengesellschaften.

a) Umsatzsteuer und Gewerbesteuer

Bei Gesellschaften wird danach unterschieden, ob die Gesellschaft selbst Steuerschuldner ist (bei den sogenannten Betriebssteuern) oder ob die Gesellschafter Steuerschuldner sind. Die Unterscheidung ist letztlich historisch: Ursprünglich waren Gesellschaften nicht rechtsfähig, alle Rechtsakte – privat- wie öffentlich-rechtlich – erfolgten über die Gesellschafter. Inzwischen sind Gesellschaften rechtsfähig. Im Privatrecht werden sie durch Gesellschafter oder Geschäftsführer vertreten und unterscheiden sich insoweit nicht von einer GmbH. Im Steuerverfahrensrecht wurde diese Entwicklung nur teilweise nachvollzogen: Bezüglich der Betriebssteuern sind Gesellschaften steuerrechtsfähig, bezüglich der Ertragsteuern nicht. Umsatz- und Gewerbesteuer gehören zu den sogenannten Betriebssteuern, vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1. Das bedeutet, dass die Gesellschaft selbst Steuerschuldner ist (§§ 13a UStG, 5 GewStG) und der Bescheid daher ihr selbst bekanntzugeben ist.

Da eine Gesellschaft eine juristische Konstruktion ist, kann sie einen Bescheid nicht selbst zur Kenntnis nehmen. Dies muss vielmehr ein Mensch als ihr Vertreter tun. Eine Kommanditgesellschaft wird durch den Komplementär vertreten (§§ 161 Abs. 2, 125 Abs. 1 HGB), dies ist hier die GmbH. Diese wiederum wird durch die Geschäftsführerin vertreten (§ 35 Abs. 1 GmbHG). Der Umsatzsteuerbescheid wäre also formal korrekt zu adressieren: „An Frau Schreiber als Geschäftsführerin der Invest-GmbH als Vertreterin der Invest-GmbH & Co. KG“.

Nach AEAO zu § 122, Nr. 2.8.1.1 ist bei juristischen Personen die Angabe des gesetzlichen Vertreters nicht erforderlich, nach AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1.1 genügt die Bezeichnung der Handelsgesellschaft ohne Angabe

der Vertretungsbefugnisse. Tatsächlich wird der Umsatzsteuerbescheid also direkt „An die Invest-GmbH & Co. KG“ adressiert.

b) Feststellungsbescheid

Ein Feststellungsbescheid betrifft nicht die Gesellschaft, sondern (nur) die Gesellschafter. Er wird daher nicht der Gesellschaft, sondern den Gesellschaftern bekanntgegeben. Da ein Verwaltungsakt jedem bekanntgegeben werden muss, der von ihm betroffen ist, wären hier 100 Bescheide einzeln bekanntzugeben. Zur Vereinfachung gibt es § 183 Abs. 1 AO. Danach wird der Feststellungsbescheid an die (nicht von ihm betroffene und eigentlich nicht rechtsfähige) Gesellschaft bekanntgegeben. Wenn ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter – i.d.R. ein Vertreter – vorhanden ist (hier: die GmbH, vertreten durch Frau Schreiber), so genügt Bekanntgabe an diesen. Die Weitergabe der Information ist dann Sache des Empfangsbevollmächtigten. Diese Vereinfachung gilt aber nicht mehr, wenn ein Informationsfluss vom Empfangsbevollmächtigten zu den einzelnen Gesellschaftern nicht sichergestellt ist. Nach § 183 Abs. 2 AO ist insoweit wieder Einzelbekanntgabe vorgeschrieben.

Der Feststellungsbescheid wäre also bekanntzugeben: „An Frau Schreiber als Geschäftsführerin der Invest-GmbH mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter der Invest-GmbH & Co. KG“, bzw. wäre ausreichend: „An die Invest-GmbH mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter der Invest-GmbH & Co. KG“; darüber hinaus ist eine Einzelbekanntgabe erforderlich: „An Rechtsanwalt Dr. Hilffreich für Herrn Anton Streiter“.

Fall 3: Bekanntgabefiktion

Die Meßgeräte-GmbH produziert hochwertige Elektronik. Das Finanzamt gibt den Körperschaftsteuerbescheid am Mittwoch zur Post. Wegen einer Autopanne des Zustellers wird der Brief erst am Sonnabend in den Briefkasten eingeworfen. Tatsächlich vom Geschäftsführer gelesen wird der Brief nach dessen Rückkehr von einer Geschäftsreise am Dienstag.

Aufgabe: Wann beginnt die Einspruchsfrist?

Lösung:

Die Einspruchsfrist beginnt mit Ablauf des Tages der Bekanntgabe (§ 355 Abs. 1 S. 1 AO). Die Bekanntgabe im Verfahrensrecht ist dem Zugang von Willenserklärungen im Privatrecht nachgestaltet. Wie dort ist auch im Verfahrensrecht letztlich nicht die tatsächliche Kenntnisnahme entscheidend, sondern die Möglichkeit dazu. Zugang ist also gegeben, wenn der Brief in den Machtbereich des Empfängers (i.d.R. der Briefkasten) gelangt ist und nach gewöhnlichem Verlauf die Möglichkeit der Kenntnisnahme besteht.

Wann ein mit der Post versandter Brief im Briefkasten des Empfängers landet und wann dieser die Möglichkeit der Kenntnisnahme hat, ist für den Absender nicht erkennbar. So wären in vielen Fällen der Zeitpunkt des Zugangs und damit Beginn und Ende der Rechtsbehelfsfrist unsicher und streitträchtig. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO legt daher pauschal den dritten Tag nach der Aufgabe zur Post fest. Der BFH wendet den eigentlich nur für Fristen geltenden § 108 Abs. 3 AO auch auf diese Dreitagesfiktion an. Fiktiver Zugang des Bescheides wäre damit nicht am Sonnabend (egal, ob an diesem Tag der Briefkasten der GmbH geleert wird oder nicht), sondern erst am Montag, die Rechtsbehelfsfrist beginnt dann am Dienstag 0:00 h. Selbst wenn der Bescheid nachweislich früher zugegangen ist, ändert sich aus Rechtsschutzgründen (späterer Beginn der Rechtsbehelfsfrist ist für den Adressaten vorteilhaft) nichts am fiktiven Bekanntgabedatum.

Da in manchen Situationen die tatsächliche Kenntnisnahme noch später erfolgt – sei es durch Verzögerungen auf dem Postweg, sei es aus Gründen in der Sphäre des Empfängers – enthält § 122 Abs. 2 AO noch eine Gegenregel: Aus Rechtsschutzgründen (früherer Beginn der Rechtsbehelfsfrist wäre für den Adressaten nachteilig) beginnt die Frist bei tatsächlich späterer Bekanntgabe als am dritten Tag erst mit Ablauf des tatsächlichen Bekanntgabedags. Wenn die Meßgeräte-GmbH hier also glaubhaft vorträgt, dass bzw. warum

der Geschäftsführer erst am Dienstag Kenntnis erlangt hat, wurde der Bescheid tatsächlich erst am Dienstag bekanntgegeben und die Rechtsbehelfsfrist beginnt am Mittwoch 0:00 h. Die Beweislast liegt nach § 122 Abs. 2 AO beim Finanzamt; d.h. wenn der Steuerpflichtige einen späteren Zugang behauptet (und diese Behauptung nicht völlig unglaubwürdig ist), muss das Finanzamt den früheren Zugang beweisen. Gelingt ihm dies nicht (was regelmäßig der Fall sein dürfte), ist den Angaben des Steuerpflichtigen zu folgen.

Fall 4: Bekanntgabe an den Rechtsnachfolger

Herr Erbl ist Anfang 2021 verstorben. Erben sind seine Witwe Johanna, seine noch im Haus lebende 19jährige Tochter Vanessa sowie der „Tierschutzverein Rosental e.V.“. Das Finanzamt möchte den Einkommensteuerbescheid 2020 (getrennte Veranlagung) bekanntgeben.

Aufgabe: Wie ist der Bescheid zu adressieren?

Lösung:

An einen Verstorbenen kann nicht mehr bekanntgegeben werden. Nach § 45 Abs. 1 AO gehen alle Rechte und Pflichten aus dem Steuerschuldverhältnis (und damit auch die Stellung als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger) auf den oder die Erben über. Sofern es nur einen Erben gibt, wird an diesen – mit dem Zusatz „als Alleinerbe nach ...“ – bekanntgegeben, vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.12.2

Bei mehreren Erben (Erbengemeinschaft) entsteht eine Gesamthandsgemeinschaft. Diese ist im Alltag unpraktikabel. Im Steuerrecht wird die Gesamthandsgemeinschaft als Gesamtschuldnerschaft der Erben angesehen (§§ 45 Abs. 2 S. 1, 44 Abs. 1 AO, vgl. auch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter). Daher kann ein zusammengefasster Steuerbescheid nach § 155 Abs. 3 S. 1 AO ergehen. Für Zwecke der späteren Zwangsvollstreckung muss aber jedem Erben einzeln bekanntgegeben werden (§§ 265 AO, 747 ZPO). Auf einen Einkommensteuerbescheid ist § 183 Abs. 1 AO (gemeinsamer bestellter, fingierter oder ernannter Empfangsbevollmächtigter bei Feststellungsbescheiden) nicht anwendbar.

Da Witwe und Tochter eine gemeinsame Anschrift haben, genügt für diese beiden eine Ausfertigung des Einkommensteuerbescheids, § 122 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 AO.

Im Ergebnis ist ein Bescheid an den Tierschutzverein und ein zusammengefasster Bescheid an „Frau Johanna Erbl zugleich mit Wirkung für und gegen Frau Vanessa Erbl“ bekanntzugeben. Auf die Miterbenstellung und die Gesamtschuldnerschaft ist jeweils hinzuweisen (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.12.4, Beispiel 1.1).

Fall 5: Bekanntgabe an Vertreter bzw. Bevollmächtigte

Der 17jährige Steuerpflichtige erzielt umfangreiche Einkünfte als Influencer. Seine alleinerziehende Mutter hatte 2016 den Steuerberater Alt umfassend und unbefristet mit der Wahrnehmung seiner Interessen bevollmächtigt. Die Steuererklärungen 2016–2018 wurden stets fristgerecht von Herrn Alt eingereicht. Die Erklärung 2019 fehlt bis heute. Die Erklärung 2020 wird durch Rechtsanwältin Neumann unter Vorlage einer Vollmacht für diese Erklärung im September 2021 eingereicht. Das Finanzamt entnimmt dem, dass die Vollmacht für Herrn Alt erloschen ist, und gibt den Bescheid für 2019 (Schätzung) an Rechtsanwältin Neumann bekannt.

Aufgaben:

- a) Könnte der Bescheid an den Steuerpflichtigen selbst bekanntgegeben werden?
- b) Was bedeutet das Vorliegen einer Empfangsvollmacht für die Bekanntgabe?
- c) Bis wann gilt die Vollmacht für Steuerberater Alt? Warum?
- d) Wem ist der Bescheid 2019 bekanntzugeben?
- e) Wem ist der Bescheid 2020 bekanntzugeben?
- f) Wie kann man in einem solchen Fall eine praxisgerechte Lösung erreichen?

4. Fälle zum Festsetzungsverfahren

4.1 Feststellungsverfahren

Fall 1: Erklärungsfristen, Verspätungszuschlag

Herr Schuh ist Profifußballer und war die letzten Jahre im Ausland tätig. Wegen eines DBA werden seine dortigen Einkünfte in Deutschland nicht versteuert. Da es bereits in den Vorjahren Streitigkeiten darüber gab, ob er überhaupt zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung in Deutschland verpflichtet ist, forderte ihn das Finanzamt ausdrücklich auf, die Einkommensteuererklärung 2019 bis zum 31.12.2020 abzugeben. Weil im Dezember 2020 sein Sohn geboren wurde, verpasste Herr Schuh die gesetzte Frist knapp und reichte die Einkommensteuererklärung am 10.01.2021 ein. Im Bescheid wird eine Einkommensteuer von 200.000 € festgesetzt.

Herrn Schuhs Umsatzsteuererklärung ging im Februar 2021 im Finanzamt ein. Hierzu erklärte er, er habe ursprünglich die Steuerberatungs-GmbH mandatiert. Nach Meinungsverschiedenheiten habe er im Januar 2021 das Mandat entzogen und keinen anderen Berater beauftragt, sondern die Steuererklärung selbst gefertigt. In den Vorjahren wurde die Jahreserklärung stets fristgerecht eingereicht.

Eine Gewerbesteuer-Erklärung wurde bisher nicht eingereicht. Im Mai 2021 erlässt das Finanzamt einen Schätzbescheid.

Aufgabe: Kann oder muss in den drei Fällen jeweils ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden? Falls ja, in welcher Höhe?

Lösung:

Ein Verspätungszuschlag kann nach § 152 Abs. 1–3 AO festgesetzt werden. Voraussetzungen sind, dass eine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung besteht, diese nicht fristgerecht abgegeben wurde und Verschulden vorliegt. Weiterhin müsste es sich um eine Jahressteuer handeln, seit Steuerentstehung mehr als 14 Monate vergangen sein und es dürfte kein Gegenteilbestand nach Abs. 3 eingreifen.

Einkommensteuer:

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung ergibt sich aus § 25 Abs. 3 EStG. Falls S. überhaupt keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte erzielt, ist er nicht zu Abgabe einer Erklärung verpflichtet. Dies ist jedoch nicht sicher. Darüber hinaus kann das Finanzamt jedoch im Einzelfall eine Erklärungspflicht nach § 149 Abs. 1 S. 2 AO begründen. So ist es hier.

Die AO kennt, soweit nicht gesetzlich andere Fristen vorgeschrieben sind (z.B. für die Umsatzsteuer-Voranmeldung in § 18 Abs. 1 S. 1 UStG), zwei regelmäßige Abgabefristen: Nach § 149 Abs. 2 AO sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs der Entstehung bzw. vierzehn Monate unter den Voraussetzungen des § 149 Abs. 3 AO. [Für den Veranlagungszeitraum 2020 wurden einmalig abweichende Fristen festgelegt.]

Für S. ist der vom Finanzamt gesetzte Termin (31.12.2020) maßgeblich. Die Einreichung am 10.01.2021 ist verspätet.

Von einem Verschulden des Steuerpflichtigen, also von einem ihn treffenden Vorwurf für die Verspätung, ist bei § 152 Abs. 1 S. 2 AO – wie auch in anderen Fällen, etwa im Rahmen der Wiedereinsetzung nach § 110 Abs. 1 AO – zunächst auszugehen. Nur ausnahmsweise kann das Verschulden entfallen. Die Geburt eines Kindes und die dadurch ausgelösten familiären Veränderungen entschuldigen es nicht, seine steuerlichen Pflichten schleifen zu lassen. S. wäre durchaus in der Lage gewesen, eine Fristverlängerung nach § 109 AO zu beantragen oder einen Vertreter zu mandatieren. Im Unterlassen einer dieser Maßnahmen liegt ein Verschuldensvorwurf begründet.

Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG).

Die Abgabe erfolgte im 13. Monat seit Entstehung der Steuer. § 152 Abs. 2 AO ist daher nicht einschlägig.

Es bleibt aber die Möglichkeit der Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach Ermessen, § 152 Abs. 1 AO.

Auch wenn das Verschulden in Anbetracht von Ursache und Dauer der Verspätung gering erscheint, sprechen die hohe Steuerfestsetzung sowie die Vorbildwirkung von Prominenten für einen Verspätungszuschlag.

Der Verspätungszuschlag berechnet sich auch bei einer Ermessensentscheidung nach § 152 Abs. 5 S. 2 AO, also mit $0,25 \% \times 200.000 \text{ €} \times 1 \text{ Monat} = 500 \text{ €}$.

Umsatzsteuer:

Als Unternehmer ist S. nach § 18 Abs. 3 UStG zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung verpflichtet.

Abgabetermin wäre ursprünglich, da eine Gesellschaft i.S.d. §§ 3 f. StBG mandatiert war, nach § 149 Abs. 3 Nr. 4 AO der 28.2.2021 gewesen. Durch den Entzug des Mandates bestimmt sich der Abgabetermin aber wieder nach § 149 Abs. 2 AO, d.h. die Umsatzsteuer-Jahreserklärung war bis zum 31.07.2020 abzugeben. Eine Abgabe im Februar 2021 war damit verspätet.

Weiterhin müsste die Verspätung verschuldet sein, d.h. Herrn S. müsste ein persönlicher Vorwurf gemacht werden können. Bis Januar 2021 ist ihm nichts vorzuwerfen. Es ist zulässig, sich eines Steuerberaters zu bedienen und darauf zu vertrauen, dass dieser alle Fristen einhält. (Einzige Ausnahme ist die Auswahl einer erkennbar ungeeigneten Person.) Wenn einem Bevollmächtigten das Mandat entzogen wird, ist es aber wieder Aufgabe des Steuerpflichtigen, für die Fristeinhaltung zu sorgen, d.h. jemand anderen zu mandatorieren oder nach § 109 AO rückwirkende Fristverlängerung zu beantragen. Ein Verschulden liegt damit im Unterlassen einer dieser Maßnahmen.

Auch die Umsatzsteuer ist eine Jahressteuer (§ 16 Abs. 1 S. 2 UStG).

Die Frist des § 152 Abs. 2 AO ist im vierzehnten Monat seit Entstehung der Steuer noch nicht abgelaufen. Da Abs. 2 damit nicht einschlägig ist, kommt es auf § 152 Abs. 3 AO nicht mehr an.

Rechtsfolge ist die Möglichkeit der Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach Ermessen (Abs. 1). Da Herr S. innerhalb eines Monats die Steuererklärung selbst erstellt und eingereicht hat, zudem in den Vorjahren die Erklärung stets fristgerecht eingereicht wurde, kann im Ermessensweg von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags abgesehen werden.

Gewerbesteuermessbetrag:

Nach § 184 Abs. 1 S. 3 AO sind Messbescheide verfahrensrechtlich wie Steuerbescheide zu behandeln.

Da Herr S. einen steuerpflichtigen Gewerbebetrieb unterhält, ist er nach § 14a GewStG zur Abgabe einer Erklärung zur Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags verpflichtet.

Abgabetermin war nach § 149 Abs. 2 AO der 31.07.2020. Dieser Pflicht ist S. nicht nachgekommen.

Weiterhin müsste die Verspätung verschuldet sein. Von einem Verschulden ist nach § 152 Abs. 1 S. 2 AO grundsätzlich auszugehen. Ausnahmsweise Entschuldigungsgründe sind hier nicht erkennbar.

Die Messbetragserklärung bezieht sich auf ein Kalenderjahr (§ 14 S. 2 GewStG). Im Mai 2021 sind mit 17 Monaten die 14 Monate des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO überschritten.

Gegenausnahmen nach § 152 Abs. 3 AO greifen nicht ein, insbesondere ist der Meßbetrag noch nicht festgesetzt (sodass Nr. 2 nicht einschlägig ist).

Rechtsfolge ist die zwingende Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 2 AO. (Anmerkung: Ob in Fällen des Abs. 2 ein obligatorischer Verspätungszuschlag für den gesamten Verspätungszeitraum festzusetzen ist, d.h. ob die Ermessensentscheidung komplett verdrängt wird, oder ob die obligatorische Festsetzung erst Zeiträume ab dem 15. Monat betrifft, d.h. die Ermessensentscheidung für den Zeitraum 8.-14. Monat bestehen bleibt, ist noch nicht abschließend geklärt. Systematisch und teleologisch sprechen mehr Argumente für die erste Variante.)

Die Berechnung ergibt sich nach § 152 Abs. 6 S. 2 AO mit 25 € für jeden angefangenen Monat der Verspätung. Auch wenn die Verspätung noch andauert, wird sie in derartigen Fällen nach § 152 Abs. 9 AO durch den Schätzbescheid begrenzt. Die Verspätung dauert also 10 Monate (August 2020–Mai 2021). Somit ist

ein Verspätungszuschlag von $10 \times 25 \text{ €} = 250 \text{ €}$ festzusetzen. (Anmerkung: Die Schätzung lässt die Abgabepflicht nicht entfallen, § 149 Abs. 1 S. 4 AO. S. ist weiterhin zur Abgabe verpflichtet. § 152 Abs. 9 AO fingiert ein Ende der Verspätung nur für die Dauer der Berechnung des Verspätungszuschlags. Wenn S. – z.B. im Zuge eines Einspruchsverfahrens – im Juli 2021 eine Gewebesteuererklärung vorlegt, ändert sich der Verspätungszuschlag nicht mehr auf 300 €, sondern bleibt bei 250 €.)

4.2 Festsetzungsfrist

Fall 1: Festsetzungsfrist, Ablaufhemmung – Grundprinzip

Die Bau-GmbH aus Grimma kaufte und erwarb im Jahr 2014 ein Grundstück. Im Jahr 2015 erfolgte die erforderliche Anzeige nach §§ 18 f. GrEStG.

Das für die Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt Schwarzenberg ließ den Vorgang steuerfrei wegen § 3 Nr. 1 GrEStG („Von der Besteuerung sind ausgenommen: der Erwerb eines Grundstücks, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert 2500 € nicht übersteigt ...“).

Ab Juni 2019 wird bei der Bau-GmbH vom Finanzamt Grimma eine Außenprüfung für Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer 2014–2016 durchgeführt. Die Grunderwerbsteuer war in der Prüfungsanordnung nicht genannt. Der Prüfer erstreckte die Prüfung bei den Anschaffungskosten des Grundstücks aber selbständig auf den Grundstückswert und erörterte ausgiebig mit der Geschäftsführerin der GmbH, dass der Wert des Grundstücks nach § 8 Abs. 1 GrEStG 2.500 € übersteigt.

Auf Bitten des Finanzamt Grimma erließ das Finanzamt Schwarzenberg im November 2019 eine Prüfungsanordnung für die Grunderwerbsteuer und beauftragte das Finanzamt Grimma nach § 195 S. 2 AO mit der Durchführung der Prüfung. Nach außen erkennbare Prüfungshandlungen zur Grunderwerbsteuer wurden vom Finanzamt Grimma aber nicht mehr vorgenommen.

Vom 01.12. bis zum 31.12.2019 waren weite Teile Südsachsens wegen einer Masern-Epidemie unter Quarantäne gestellt. In diesem Zeitraum blieb das Finanzamt Schwarzenberg geschlossen.

Die aufgrund der Außenprüfung geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2014–2016 der Bau-GmbH ergingen im Januar 2020. Nunmehr will auch das Finanzamt Schwarzenberg die Grunderwerbsteuer festsetzen.

Aufgabe: Wäre eine Grunderwerbsteuer-Festsetzung im Februar 2020 noch möglich?

Lösung:

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wäre zulässig, wenn eine entsprechende Ermächtigungsgrundlage besteht und die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen wäre, § 169 Abs. 1 S. 1 AO.

Ermächtigungsgrundlage für den erstmaligen Erlass eines Steuerbescheides ist § 155 Abs. 1 S. 1 AO (nicht § 173 Abs. 1 AO, denn dieser erlaubt nur die Änderung oder Aufhebung).

Die Festsetzungsverjährung beginnt nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist. Die Grunderwerbsteuer entsteht mit Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages bzw. mit Eigentumsübergang (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 GrEStG), also m.A.d.J. 2014.

Jedoch sind Notar und Beteiligte nach §§ 18 f. GrEStG zur Anzeige verpflichtet. Daher ist der Fristbeginn ist nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bis zum Ablauf des Jahres gehemmt, in dem eine solche Anzeige erstattet wurde. Das geschah 2015, die Frist beginnt also m.A.d.J. 2015 (§ 108 Abs. 3 AO ist nicht anzuwenden, da es um den Beginn, nicht um den Ablauf einer Frist geht.)

Die regelmäßige Verjährungsfrist dauert 4 Jahre, § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO, endet also m.A.d.J. 2019. Im Februar 2020 wäre also schon Verjährung eingetreten.

8. Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht

8.1 Steuerhinterziehung, leichtfertige Steuerverkürzung

Fall 1: Steuerhinterziehung – Grundtatbestand

Malermeister Klein erzielte umfangreiche Einnahmen aus Schwarzarbeit, die er offshore angelegt hat. In seinen Steuererklärungen hat er nur die in der Buchhaltung erfassten Einnahmen erklärt, die Einnahmen aus Schwarzarbeit und die ausländischen Zinsen hat er verschwiegen.

Als Herr Klein stirbt, wird seine Nichte Frau Groß Alleinerbin. Bei Durchsicht der Unterlagen Herrn Kleins stößt sie auf die ausländischen Geldanlagen und erkennt das Problem der nichterklärten Einkünfte. Weil sie aber der Meinung ist, der deutsche Staat kassiere ohnehin schon viel zu viele Steuern, informiert sie das Finanzamt nicht über die ausländischen Zinsen.

Aufgabe: Haben Herr Klein und Frau Groß jeweils eine Steuerhinterziehung begangen?

Lösung:

Herr K. und Frau G. könnten jeweils eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 AO begangen haben.

1. Herr K. könnte den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verwirklicht haben. Voraussetzungen sind unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gegenüber einer Finanzbehörde und eine dadurch eingetretene Steuerverkürzung. In subjektiver Hinsicht ist Vorsatz erforderlich (§§ 369 AO, 15 StGB).

Das Finanzamt ist eine Finanzbehörde nach § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO. Indem Herr K. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Kapitalvermögen nicht in seinen Steuererklärungen angab, hat er der Finanzbehörde gegenüber unrichtige bzw. unvollständige Angaben gemacht. (Hierin liegt gleichzeitig ein pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. In Fällen unvollständiger Steuererklärungen wird jedoch Nr. 2 von Nr. 1 verdrängt.) Infolge der Nichtangabe wurde die Einkommensteuer unzutreffend zu niedrig festgesetzt, somit liegt auch eine Steuerverkürzung (§ 370 Abs. 4 S. 1 AO) vor.

K. müsste zudem tauglicher Täter gewesen sein. In den Fällen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist kein spezifischer Bezug zwischen Täter und Steuer gefordert. Jedermann kann eigene oder fremde Steuern verkürzen. K. ist damit tauglicher Täter.

K. müsste schließlich vorsätzlich gehandelt haben. Vorsatz bedeutet die bewusste und gewollte Verwirklichung des objektiven Tatbestandes. K. wusste als Gewerbetreibender um die Erklärungspflicht, verletzte sie jedoch gezielt, um die Zinsen steuerfrei zu belassen. K. handelte vorsätzlich.

Die Tatbestandsverwirklichung indiziert die Rechtswidrigkeit. Schuldausschlussgründe sind nicht erkennbar, K. handelte schuldhaft.

K. hat eine Steuerhinterziehung begangen.

2. Frau G. könnte den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO verwirklicht haben. Dazu müsste sie eine Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen im Unklaren gelassen haben. In subjektiver Hinsicht ist wiederum Vorsatz erforderlich.

Das Finanzamt ist eine Finanzbehörde nach § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO. Wie oben gezeigt, handelt es sich bei den Einkünften aus Schwarzarbeit und den Auslandszinsen um steuerlich erhebliche Tatsachen. Nun müsste G. eine Pflicht zur Angabe gehabt und diese verletzt haben. Die Pflicht zur nachträglichen Berichtigung einer als falsch erkannten Steuererklärung ergibt sich aus § 153 Abs. 1 S. 1 AO. Diese Pflicht Herrn K.s ist im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 Abs. 1 S. 1 AO) auf Frau G. übergegangen und nunmehr von ihr zu erfüllen. Indem Frau G. nach Erkennen der Situation die Steuererklärung Herrn K.s nicht berichtigt hat, blieb es bei der zu niedrigen Steuerfestsetzung und damit bei der Steuerverkürzung.

Tauglicher Täter eines Unterlassungsdeliktes – hier: § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – kann nur sein, wer eine entsprechende Handlungspflicht hat. Der Steuerpflichtige selbst ist zu vollständigen und wahrheitsgemäßen Erklärungen (§ 150 Abs. 2 AO) und zur unverzüglichen Berichtigung als falsch erkannter Erklärungen (§ 153 Abs. 1 AO) verpflichtet. Um Streitfragen, inwieweit ein Rechtsnachfolger in diese Pflichten eintritt, zu vermeiden, enthält § 153 Abs. 1 S. 2 AO eine ausdrückliche Erweiterung auf Gesamtrechtsnachfolger. G. hatte also die Pflicht, die als falsch erkannte Steuererklärung des K. umgehend zu berichtigen. Indem sie dies nicht tat, verstieß sie gegen eine ihr obliegende Pflicht. G. ist tauglicher Täter.

G. müsste schließlich vorsätzlich gehandelt haben. G. erkannte laut Sachverhalt, dass die Steuererklärungen unrichtig und sie zur Berichtigung verpflichtet war. Sie kam dieser Pflicht aber bewusst nicht nach, weil sie keine Steuernachzahlung wollte. G. handelte vorsätzlich.

Die Tatbestandsverwirklichung indiziert die Rechtswidrigkeit. Schuldausschlussgründe sind nicht erkennbar, G. handelte schuldhaft.

G. hat eine Steuerhinterziehung begangen.

Fall 2: Vorsatz und Irrtum

Herr Kaufmann ist gelernter Steuerfachgehilfe. Er war seit 2013 in der „Direktmarketing-GmbH“, einem Vertriebsunternehmen, als „Managing Principal“ angestellt. Ähnlich wie die Geschäftsführer und Gebietsmanager wurden auch die „Managing Principals“ am Unternehmenserfolg in Form einer Umsatzbeteiligung beteiligt. Dies wurde ihm bei Beginn seiner Tätigkeit 2013 angekündigt.

Für die umsatzabhängigen Boni wurde bald darauf von der Direktmarketing-GmbH eine Vereinbarung mit der Finanz-GmbH geschlossen. Die Finanz-GmbH gab 2015–2019 Optionsscheine aus. Diese wurden von den Geschäftsführern, Gebietsmanagern und „Managing Principals“ ab 2015 erworben, Auszahlungen erfolgten ab 2016. Ziel sollte es sein, über den An- und Verkauf der Optionsscheine Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften darzustellen, welche nach einer Haltedauer von mehr als einem Jahr nicht mehr steuerbar waren. Nach Buchführung und Außendarstellung stellte die Finanz-GmbH an die Direktmarketing-GmbH (tatsächlich nicht erbrachte) Beratungsleistungen in Millionenhöhe in Rechnung und erhielt hierfür Vergütungen von der GmbH.

Herr Kaufmann erwarb in der Folgezeit Optionen von der Finanz-GmbH. Das erste Paket erhielt er im Oktober 2015, der Kauf wurde allerdings auf den 17.03.2015 rückdatiert. Die erste Auszahlung erfolgte am 22.07.2016. Auch in den Folgejahren erwarb er eine größere Anzahl von Optionen, dabei wurde korrekt datiert. Aus den Optionen erzielte Herr Kaufmann im Jahr 2016 Einnahmen i.H.v. 16.000 €, im Jahr 2017 i.H.v. 87.000 €, im Jahr 2018 i.H.v. 25.000 € und im Jahr 2019 i.H.v. 30.000 €. Die Höhe der Zahlungen an Herrn Kaufmann und die anderen Optionserwerber wurde anhand von Kennzahlen der Direktmarketing-GmbH bestimmt.

In seinen Einkommensteuererklärungen 2016–2019 erklärte Herr Kaufmann jeweils den Bruttojahreslohn laut Lohnsteuerkarte aus der Tätigkeit für die Direktmarketing-GmbH. Zugeflossene Zahlungen aus den Optionen wurden nicht erklärt.

Als die Steuerfahndungsstelle ein Strafverfahren gegen Herrn Kaufmann wegen mehrfacher Steuerhinterziehung einleitet, weist dieser alle Vorwürfe zurück: Es fehle auf jeden Fall der nach §§ 369 Abs. 2 AO, 15 StGB erforderliche Vorsatz. Ihm sei das Optionsmodell vom Arbeitgeber als durch steuerlich gebildetes Fachpersonal geprüft und für „nicht lohnsteuerpflichtig befunden“ dargestellt worden. Er sei – verglichen mit den Geschäftsführern und Gebietsmanagern – ein „kleines Licht“ und an der Konstruktion dieses Modells nicht beteiligt gewesen. Er habe das Ganze nicht durchschauen können und an branchenübliche Bonuszahlungen in Abhängigkeit von den erzielten Umsätzen geglaubt.

Aufgabe: Hat sich Herr Kaufmann der Steuerhinterziehung strafbar gemacht?

Lösung:

Umsatzabhängige Bonuszahlungen eines Angestellten sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Das Verdecken dieses Umstandes durch das Optionsmodell ist ein Scheingeschäft i.S.v. § 41 Abs. 2 AO. Herr K. hat also 2016–2019 entsprechende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Durch die Nichtangabe in den Steuererklärungen könnte sich Herr K. einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO strafbar gemacht haben.

Der objektive Tatbestand ist gegeben. Herr K. hat gegenüber einer Finanzbehörde in den Einkommensteuererklärungen 2016–2019 unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht und dadurch Einkommensteuern verkürzt.

Der subjektive Tatbestand verlangt zumindest bedingten Vorsatz bezüglich aller objektiven Tatbestandsmerkmale. Das bedeutet, dass der Täter die Verwirklichung des Tatbestandes als mögliche Folge seines Verhaltens erkennt und die Tatbestandsverwirklichung billigt bzw. billigend in Kauf nimmt oder sich mit ihr zur Erreichung anderer Ziele abfindet. Ist sich der Täter der einzelnen Tatumstände nicht aktuell und konkret bewusst, so schließt dies den Vorsatz dann nicht aus, wenn er wenigstens den Sinnzusammenhang zutreffend erfasst hat („Parallelwertung in der Laiensphäre“). Bei Steuerhinterziehungen muss der Täter zumindest wissen, dass es sich um einen steuerlich relevanten Vorgang handelt. Hält er die Existenz eines Steueranspruchs für möglich und lässt er die Finanzbehörde über die Besteuerungsgrundlagen gleichwohl in Unkenntnis, findet er sich also mit der Möglichkeit der Steuerverkürzung ab, handelt er mit bedingtem Tatvorsatz. Das praktische Problem besteht darin, den Vorsatz als innere Tatsache nachzuweisen. I.d.R. wird einfach aus äußerlich erkennbaren Umständen auf das Vorhandensein des Vorsatzes geschlossen.

Herrn K. war von Anfang an eine Umsatzbeteiligung als zweiter Gehaltsbestandteil in Aussicht gestellt worden. Als Steuerfachhilfe und geschäftlich erfahrener Mitarbeiter in einer Führungsposition musste ihm klar sein, dass die Umqualifizierung von Gehaltsbestandteilen mit der Folge einer Steuerfreiheit nicht rechtmäßig war. Ein weiteres Indiz liegt in der Rückdatierung des Kaufes 2015 zur Einhaltung der Haltefrist. Zumindest laienhaft war hier erkennbar, dass der gesamte Vorgang nur der Steuervermeidung dient.

Herrn K. war bewusst, dass der Kauf einer Option ein fingiertes Rechtsgeschäft war, welches in Wirklichkeit zur Auszahlung einer leistungsabhängigen Mitarbeitervergütung nicht erforderlich war. Im Wirtschaftsleben, dessen Gepflogenheiten ihm bekannt waren, ist es nicht üblich, dass ein Mitarbeiter eine Option auf (angebliche) Fremdleistungen kauft, um tatsächlich für seine Arbeitsleistung erfolgsabhängig vergütet zu werden. Das Optionsmodell unterscheidet sich grundlegend von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen (z.B. Aktienoptionen), in welchem einem Mitarbeiter Aktien oder Aktienoptionen des Unternehmens angeboten werden.

Zwar war Herr K. nicht in die Gestaltung des Optionsmodells einbezogen und auch kein Geschäftsführer. Aufgrund seiner Vorkenntnisse und der Gesamtsituation muss er jedoch den fingierten Sachverhalt und die Möglichkeit einer Steuerverkürzung erkannt und billigend in Kauf genommen haben.

Insgesamt war Herrn K. bereits beim Kauf der Optionen bewusst, dass diese im Zusammenhang mit seinem Arbeitsverhältnis stehen und als erfolgsabhängige Vergütung Teil der Gesamtvergütung aus dem Arbeitsverhältnis waren.

Dass er auf die Beurteilung seines Arbeitgebers vertraut habe, ist als bloße Schutzbehauptung zu werten. Die äußerliche Sachverhaltsdarstellung durch den Arbeitgeber und die tatsächliche Durchführung weisen so viele Ungereimtheiten auf, dass ein Angestellter mit den Kenntnissen und Fähigkeiten Herrn K.s (Steuerfachhilfe mit grundlegenden steuer- und wirtschaftsrechtlichen Kenntnissen; langjährig leitende Position) es zumindest für möglich halten musste, dass die Finanzbehörde eine abweichende Sachverhaltswürdigung mit der Folge einer höheren Einkommensteuer vornehmen würde.

In einer solchen Situation stellt es sich als bedingt vorsätzlich dar, wenn ein Sachverhalt der Finanzbehörde gänzlich in seiner tatsächlichen und rechtlichen Ausgestaltung nebst Schilderung der wirtschaftli-

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:

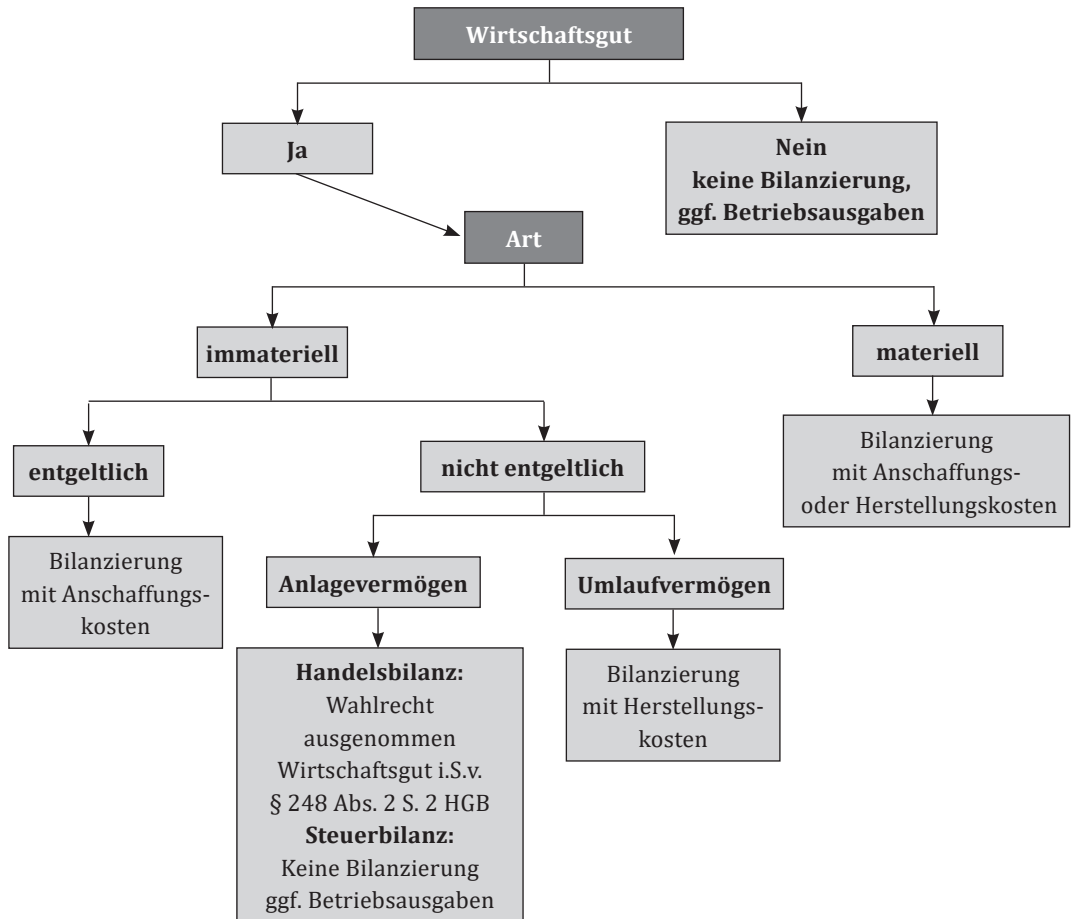
- Es muss sich um einen abgeleiteten Erwerb handeln.
- Gegenstand des Erwerbsvorgangs muss das immaterielle Anlagegut als solches gewesen sein.
- Es muss ein Entgelt gezahlt worden sein.
- Das Entgelt muss Gegenleistung für die Leistung des immateriellen Wirtschaftsguts sein.

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.

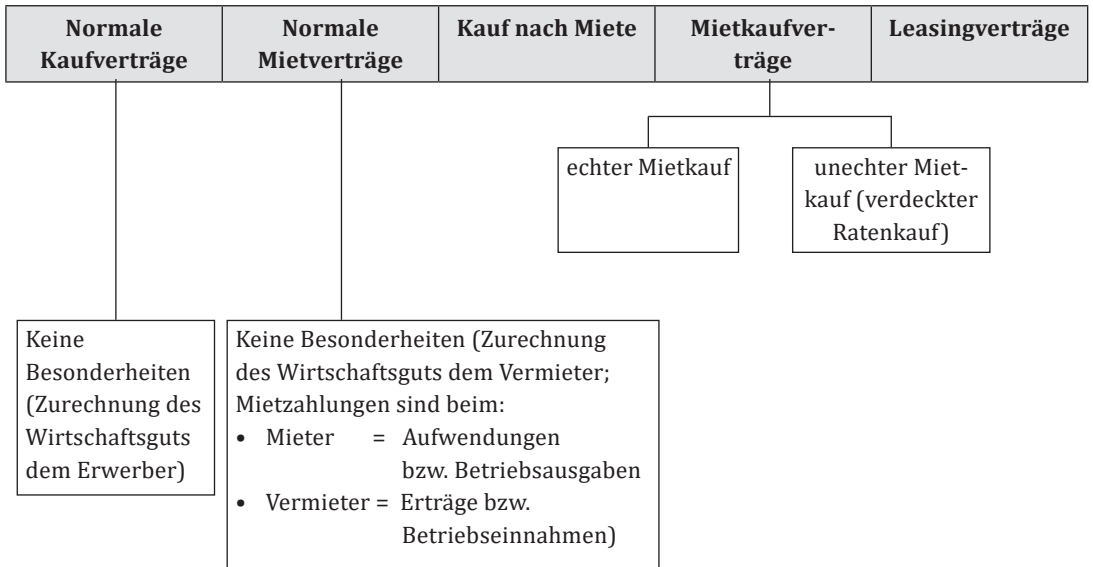
Entgeltlicher Erwerb bei immateriellen Wirtschaftsgütern

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: <p>Restlicher Kaufpreis + angerechnete Miete ./.. verbrauchte „Abschreibung“ (Wertverzehr) vom Listenpreis für die Mietdauer (ab Ingebrauchnahme bis zum Erwerbzeitpunkt), höchstens angerechnete Miete = Anschaffungskosten beim Erwerber</p>	<ul style="list-style-type: none"> „Mietzahlungen“ gelten als Kaufpreisraten
<p>Die Anrechnung der gezahlten Miete gilt (wirtschaftlich betrachtet) als Rückgängigmachung des ursprünglichen Mietaufwands.</p>	
<p>Beim Erwerber Abschreibung auf verbleibende Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts.</p>	

(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)

Finanzierungsleasing	Operatingleasing	Herstellerleasing	Sale-and-leaseback	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.

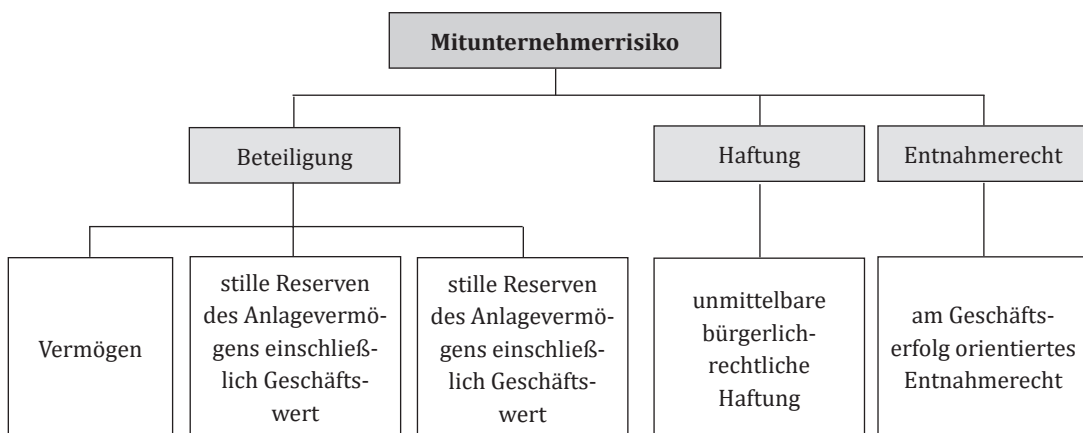
Teilhabe an Wertsteigerungen (H 15.8 Abs. 1 <Mitunternehmerrisiko> EStH).

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

Lösung Fall 20: Die Gewinnverteilung der VW-AG

		Punkte
<p>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).</p>		1
<p>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).</p>		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>	48.000 €	
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

4. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
erlag

Fall 6: Lizenzrechte – § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 6 EStG

Alfred Schlau betreibt ein kleines Einzelhandelsgeschäft mit Elektroartikeln in Leipzig. Um seinen Umsatz zu steigern, beschließt er 2020 sein Warensortiment auf elektronischen Handelsplattformen anzubieten. Nach anfänglichen Schwierigkeiten bemerkt er, dass ein wesentlich höherer Verkaufserlös erzielt werden kann, wenn er seine Produkte mit entsprechend aufgearbeiteten Aufnahmen präsentiert. Um diese aufwendigen Arbeiten zu vermeiden, kopiert er die notwendigen Aufnahmen vom Internetauftritt eines großen Elektronikkonzerns (A Corporation) mit Sitz und Geschäftsleitung in den USA. Daraufhin vervielfachen sich umgehend seine Umsätze.

Zum 01.09.2020 wird ihm dann ein Schreiben einer Berliner Anwaltskanzlei zugestellt, wonach die amerikanische Firma die Kanzlei mit der Durchsetzung des Anspruchs auf Unterlassung und Schadensersatz nach § 97 Abs. 1 S. 1 UrhG beauftragt hat. In dem nachfolgenden Schriftsatz wurde er aufgefordert, unverzüglich die Verwendung der Lichtbilder bzw. Fotos zu unterlassen. Darüber hinaus wurde er aufgefordert, eine Lizenzschädigung in Höhe von 70.000 € zu entrichten. Sämtliche zusätzlichen Abgaben sind durch Alfred Schlau zu tragen. Die Entschädigung wurde auf der Grundlage der getätigten Veräußerungsgeschäfte berechnet und deckt somit die zurückliegende Nutzung ab. Da Alfred Schlau auch nach Abzug dieser Lizenzschädigung ein erheblicher Gewinn verblieb, willigte er sofort ein und überwies den geforderten Betrag am 01.10.2020 auf ein Bankkonto der A Corporation in Liechtenstein.

Aufgabe: Wie ist der oben geschilderte Sachverhalt steuerlich aus Sicht der A Corporation zu würdigen? Wie bzw. wann wird die Steuer, so eine deutsche Steuerpflicht begründet wird, in Deutschland erhoben? Sollte ein DBA zu Anwendung kommen, ist die Lösung anhand des OECD Musterabkommens (OECD MA) zu erstellen.

Lösung:

Die A Corporation ist eine Kapitalgesellschaft, die nach amerikanischem Recht gegründet wurde. Sie entspricht nach dem Rechtstypenvergleich einer Aktiengesellschaft in Deutschland.¹⁰

Die A Corporation verfügt in Deutschland (Inland nach § 1 Abs. 3 KStG) weder über eine Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch über einen Sitz (§ 11 AO). Sie ist demnach nur dann und nur insoweit beschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 2 Nr. 1 KStG, als diese Firma inländische Einkünfte nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG erzielt (R 2 Abs. 1 S. 1 KStR).

Bei der Qualifizierung der inländischen Einkünfte ist die isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen. Danach bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten. Da § 8 Abs. 2 KStG mangels

¹⁰ Vgl. Tabelle 1 BMF vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076, H 2 „Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich“ KStH.

unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG nicht zur Anwendung kommt, kann die A Corporation grundsätzlich sämtliche Einkünfte erwirtschaften.

Die A Corporation verfügt in Deutschland über keine Betriebsstätte nach § 12 AO und keinen ständigen Vertreter nach § 13 AO. Die erzielten Einnahmen stehen daher nicht im Zusammenhang mit den unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG aufgeführten gewerblichen Einkünften.

Soweit Rechte zur Nutzung für einen abgegrenzten Zeitraum überlassen werden, erzielt die A Corp. zunächst Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Diese Einkünfte stellen grundsätzlich inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG dar. Da die A Corp. mit einer deutschen Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG vergleichbar ist und diese nur gewerbliche Einkünfte erzielen kann, hat die Zuordnung dieser Einkünfte zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG Vorrang vor der Zuordnung unter § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f S. 2 i.V.m. Nr. 6 S. 1 EStG). Die A Corporation ist demnach beschränkt steuerpflichtig. Eine Gewerbesteuerpflicht entsteht hierdurch jedoch nicht, da es an einer im Inland belegenen Betriebsstätte fehlt (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG).

Die Steuer für diese Einkünfte wird grundsätzlich im Wege des Steuerabzugs erhoben (§ 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG), da hier eine Lizenzzahlung durch Alfred Schlau getätigt wurde und dieses Entgelt für eine zeitlich begrenzte Überlassung von Urheberrechten (§ 73a Abs. 2 EStDV) entrichtet wurde.

Die Steuer ist im Zeitpunkt der Zahlung (§ 73c EStDV) durch den Schuldner der Vergütung (Alfred Schlau) für die Steuerpflichtige (A Corp. § 50a Abs. 5 S. 2 EStG) einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern bis zum 10.01.2021 abzuführen. Die einbehaltene und abgeführte Steuer ist anschließend auf Verlangen der A Corp. mittels einer Steuerbescheinigung durch Alfred Schlau zu bescheinigen.

Dem Steuerabzug unterliegen die Bruttoeinnahmen ohne jeden Abzug (§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG). Er beträgt grundsätzlich 15 % des Bruttoertrages (§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG) zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag gem. §§ 3 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. 4 SolZG. Ein Abzug von unmittelbaren Betriebsausgaben nach § 50a Abs. 3 EStG kommt nicht in Betracht, da dies lediglich für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG vorgesehen ist¹¹. Gleiches gilt für einen Antrag auf Veranlagung nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG i.V.m. § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 EStG.

Darüber hinaus wären diese Vorschriften nur dann anzuwenden, wenn der Gläubiger der Vergütung eine Gesellschaft wäre, die in einem EU oder EWR-Staat ansässig ist (§ 50a Abs. 3 S. 2 EStG, § 32 Abs. 4 KStG). Da die Vertragsparteien jedoch eine Nettovergütung vereinbart haben, ist von einer Steuerübernahme auszugehen. In diesem Falle sind dann die in H 50a.2 „Übersicht“ EStH ausgewiesenen Steuersätze anzuwenden.

Entgelt	70.000,00 €
Steuerabzug § 50a EStG 17,82 % von 70.000 € =	12.474,00 €
Solidaritätszuschlag 0,98 % von 70.000 €	686,00 €

¹¹ Zur Anwendung in den Fällen des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vgl. BMF vom 17.06.2014, BStBl I 2014, 887.

Wurde der Steuerabzug an der Quelle (durch Alfred Schlau) zutreffend vorgenommen, tritt die Abgeltungswirkung nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG ein. Eine Veranlagung dieser Einkünfte erfolgt anschließend nicht.

DBA-Recht

Mit den USA wurde ein DBA abgeschlossen.¹² Laut Aufgabenstellung soll das DBA Deutschland/USA dem OECD MA entsprechen. Dieses gilt für Deutschland ohne Einschränkungen. Auf amerikanischer Seite gilt es lediglich für den Bundesstaat USA (Geografisch, jedoch ohne: Puerto Rico, Virgin Islands, Guam und andere Besitzungen und Territorien der USA – dies ergibt sich nur aus dem mit den USA abgeschlossenen DBA, nicht aus dem OECD MA). Das DBA erfasst gem. Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD MA die Steuern vom Ertrag. Aus deutscher Sicht fallen daher die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag unter den Anwendungsbereich des Abkommens. Das DBA gilt gem. Art. 1 Abs. 1 OECD MA für Personen, die in einem oder in beiden Staaten ansässig sind. Die A Corporation ist eine Gesellschaft, die aus deutscher Sicht (anwenderstaatsorientierte Auslagung) wie eine juristische Person besteuert wird (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a und b, Abs. 2 OECD MA i.V.m. § 1 KStG). Ferner ist sie gem. Art. 4 Abs. 1 OECD MA in den USA ansässig, da sie aufgrund ihrer Geschäftsleitung bzw. ihres Sitzes der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Sie genießt daher den Abkommenschutz. Die USA sind demnach der Ansässigkeitsstaat und Deutschland der Quellenstaat.

Die A Corporation erzielt Einkünfte gem. Art. 7 Abs. 1 OECD MA aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c i.V.m. h OECD MA). Nach Art. 7 Abs. 4 OECD MA genießen besondere Regelungen jedoch einen Vorrang vor dem Art. 7 OECD MA.

Das durch Alfred Schlau entrichtete Entgelt stellt nach Art. 12 Abs. 2 OECD MA eine Lizenzzahlung dar. Art. 12 Abs. 3 OECD MA (Betriebsstättenvorbehalt) ist nicht anzuwenden, weil das Lizenzrecht kein funktional notwendiges Betriebsvermögen einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte nach Art. 5 OECD MA darstellt. Das Besteuerungsrecht für diese Lizenzeinkünfte wird deshalb ausschließlich nach Art. 12 OECD MA zugeordnet. Die USA haben, da die A Corporation in den USA ansässig, ist gem. Art. 12 Abs. 1 OECD MA das alleinige Besteuerungsrecht. Deutschland als Quellenstaat hat kein Besteuerungsrecht.

Die durch Deutschland erhobene Steuer wird daher auf Antrag nach § 50d Abs. 1 S. 2 EStG im vollen Umfang erstatten. Die Erstattung erfolgt auf der Grundlage eines Freistellungsbescheides (§ 50d Abs. 2 S. 1 EStG). Mit Bekanntgabe dieses Bescheides werden durch das Bundeszentralamt für Steuern die zu viel einbehaltenen Steuern erstattet. Der Freistellungsbescheid wird jedoch nur dann erteilt, wenn die A Corporation die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt, z.B. über einen eingerichteten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfügt.

¹² Vgl. BMF vom 18.02.2021, IV B 2 - S 1301/07/10017-12, BStBl I 2021, 265, Stand 01.01.2021.

3.3 Berücksichtigung von Schuldzinsen

Fall 1: Grundfall/kein Konzern

Alleinige Gesellschafterin der AB GmbH ist Anna Baum. Die Beteiligung ist dem Privatvermögen zugeordnet. Einer weiteren gewerblichen Tätigkeit geht Anna Baum nicht nach. Die Firma AB GmbH hält keine weiteren Beteiligungen. Zur Finanzierung der Neuausrichtung der Produktion gewährte die Gesellschafterin am 01.01.2020 ein Darlehen im Umfang von 10.000.000 € zu einem angemessenen Zinssatz von 8 %. Das steuerliche EBITDA der AB GmbH beträgt 3.000.000 € (Einkommen vor Anwendung des § 4h EStG 2.000.000 €). Die Zinserträge der Gesellschaft beliefen sich auf 900.000 €. Neben den Zinsaufwendungen für die Gesellschafterin wurden Finanzierungskosten für ein Bankendarlehen in Höhe von 3.100.000 € verbucht, welches ausschließlich mit Sicherheiten der AB GmbH abgesichert wurde. Das Bankendarlehen wurde ebenfalls am 01.01.2020 aufgenommen. Die Finanzierung wurde auf 10 Jahre ausgerichtet und zu 98 % ausbezahlt, d.h. die Bank behält ein Damnum in Höhe von 400.000 € ein.

Aufgabe: Welche steuerrechtlichen Folgen ergeben sich aus diesem Sachverhalt?

Lösung:

Finanzierungskosten stellen grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Dies gilt auch für die Darlehen, die durch einen Gesellschafter gewährt werden, da insoweit zivilrechtlich wirksame Vereinbarungen getroffen werden können.

Die Zinsaufwendungen für das Darlehen der Gesellschafterin Anna Baum stellen grundsätzlich Betriebsausgaben dar. Eine Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist nicht erforderlich, da die Vereinbarung klar und im Voraus getroffen wurde und sie dem Fremdvergleich entspricht (R 8.5 Abs. 1, 2 KStR).

Eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit dieser Finanzierungskosten kann sich jedoch aus § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG ergeben, da diese Vorschrift nach § 8 Abs. 1 KStG im Rahmen der Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft anzuwenden ist. Soweit sich hiernach eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit ergeben sollte, erfolgt die Korrektur außerhalb der Bilanz durch eine Zu- oder Abrechnung.

Die AB GmbH gilt als ein Betrieb (BMF vom 04.07.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001, BStBl I 2008, 718 Tz. 7).

Nach § 4h Abs. 3 S. 2 EStG sind Zinsaufwendungen Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen steuerlichen Gewinn gemindert haben. Unerheblich ist hierbei, durch wen das Fremdkapital gewährt wurde und ob es sich um lang- bzw. kurzfristiges Fremdkapital handelt (BMF vom 04.07.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001, BStBl I 2008, 718 Tz. 11). Das in Zusammenhang mit dem Bankendarlehen entrichtete Damnum hat sich im Wirtschaftsjahr 2020 nur in Höhe von 1/10 auf den Gewinn ausgewirkt, da es aktivisch als Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen ist und entsprechend der Laufzeit des Darlehens (10 Jahre) aufgelöst wird (§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, H 6.10 „Damnum“ EStH).

Dem Fremdkapital sind hier folgende Darlehen zuzuordnen:

Gesellschafterdarlehen: 10.000.000 €	Zinsaufwand	800.000 €
Bankendarlehen		3.100.000 €
Damnum, nur soweit Betriebsausgaben		40.000 €
Gesamtbetrag		3.940.000 €

Im Umkehrschluss werden als Zinserträge (§ 4h Abs. 3 S. 3 EStG) alle Vergütungen für die Überlassung von Geldkapital erfasst, die die AB GmbH vereinnahmt hat und die sich auf den Gewinn ausgewirkt haben. Im Wirtschaftsjahr 2020 belaufen sich diese auf 900.000 €.

Gem. § 4h Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 Buchstabe a EStG sind demnach die Zinsaufwendungen 2020 in Höhe der Zinserträge im vollen Umfang abzugsfähig. Ein die Zinserträge übersteigender Betrag ist weiter im Rahmen der Freigrenze von weniger als 3.000.000 € vollständig abzugsfähig.

Nach Saldierung der Zinsaufwendungen (3.940.000 €) mit den Zinserträgen (900.000 €) ergibt sich ein Zinsüberhang in Höhe von 3.040.000 €. Die Freigrenze ist überschritten, daher ist der Zinsüberhang im vollen Umfang und nicht nur in dem Umfang, wie die Freigrenze überschritten wurde, nach § 4h Abs. 1 S. 2 EStG grundsätzlich nur in Höhe von 30 % eines positiven verrechenbaren EBITDA abzugsfähig. Das verrechenbare EBITDA ermittelt sich hierfür nach § 4h Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 8a Abs. 1 KStG und beträgt gem. Sachverhalt 3.000.000 €.

Die Zinsschranke ist nach § 4h Abs. 2 S. 1 Buchstabe b EStG (Escape I) dann nicht anzuwenden, wenn die Firma AB GmbH nicht in einen Konzern eingebunden ist. Ein Betrieb gehört für Zwecke des § 4h Abs. 2 S. 1 Buchstabe b EStG zu einem Konzern im Sinne des § 4h Abs. 3 S. 5 EStG, wenn er nach den für die Anwendung des § 4h Abs. 2 S. 1 Buchstabe c EStG zugrunde zu legenden Rechnungslegungsstandards mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte. Auf die tatsächliche Konsolidierung kommt es hierfür nicht an.

Die AB GmbH gehört nicht zu einem Konzern, da sie über keine Beteiligungen verfügt, die sie beherrscht, noch ist sie über die Gesellschafterin in einen Konzern/Gleichordnungskonzern (§ 4h Abs. 3 S. 6 EStG) eingebunden, da die Gesellschafterin keine weiteren Beteiligungen hält und keinen weiteren gewerblichen Tätigkeiten nachgeht (BMF vom 04.07.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001, BStBl I 2008, 718 Tz. 59, 60).

Diese Escape-Klausel gilt für Kapitalgesellschaften nach § 8a Abs. 2 KStG (schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung) nur, wenn die Kapitalgesellschaft (hier die AB GmbH) nachweist, dass die Vergütungen für Fremdkapital an die wesentlich beteiligte Gesellschafterin, welche zu mehr als einem Viertel unmittelbar am Stammkapital beteiligt ist, nicht mehr als 10 % des Zinsüberhangs der AB GmbH betragen. Anna Baum ist die alleinige Gesellschafterin und damit wesentlich beteiligt. Die Vergütungen betragen im Wirtschaftsjahr 2020 800.000 € und überschreiten hiermit die 10 %-Grenze (von 3.040.000 €). Die Escape-Klausel ist daher für die AB GmbH nicht anzuwenden.

Der Zinsüberhang kommt nur im Umfang von 30 % des positiven steuerlichen EBITDA im Veranlagungszeitraum 2020 zum Abzug. Soweit ein Abzug nicht in Betracht kommt, erfolgt ein Zinsvortrag § 4h Abs. 1 S. 5 EStG. Der Zinsvortrag ist gesondert festzustellen (§ 4h Abs. 4 EStG).

Zinsüberhang		3.040.000 €
Positives verrechenbares EBITDA	$3.000.000 \text{ €} \times 30 \% =$	900.000 €
Zinsvortrag § 4h Abs. 1 S. 5 EStG		2.140.000 €
Positives verrechenbares EBITDA	$3.000.000 \text{ €} \times 30 \% =$	900.000 €
Mit dem Zinsüberhang 2020 verrechnet in Höhe von		<u>./ 900.000 €</u>
Verrechenbarer EBITDA Vortrag (ab VZ 2010 möglich)		0 €

Ein EBITDA Vortrag ergibt sich für den Veranlagungszeitraum 2020 nicht, weil das verrechenbare EBITDA vollständig aufgebraucht wurde.

Das Einkommen der AB GmbH entwickelt sich daher wie folgt:

Steuerliches Einkommen vor § 4h EStG	2.000.000 €
Zurechnung § 4h EStG/§ 8a KStG (Zinsaufwand, der nicht verrechenbar ist)	<u>+ 2.140.000 €</u>
Steuerliches Einkommen nach Anwendung § 4h EStG und § 8a KStG	4.140.000 €

Fall 2: Konzernfall – § 4h Abs. 2 Buchstabe c EStG

Alleinige Gesellschafterin der AB GmbH ist Anna Baum. Die Beteiligung ist dem Privatvermögen zugeordnet. Einer weiteren gewerblichen Tätigkeit geht Anna Baum nicht nach. Die Firma AB GmbH hält folgende Beteiligungen:

- Wolle GmbH 100 %,
- Zucht sp.z.o.o. 70 %, die verbleibenden Anteile werden durch Fred Baum, dem Ehemann, gehalten.

Zur Finanzierung der Neuausrichtung der Produktion der AB GmbH gewährte Fred Baum am 01.01.2020 ein Darlehen im Umfang von 10.000.000 € zu einem Zinssatz von 12 %. Für ein entsprechendes Darlehen hätte eine Bank einen Zinssatz von 8 % berechnet. Das steuerliche EBITDA der AB GmbH beträgt 3.000.000 € (Einkommen vor Anwendung des § 4h EStG 2.000.000 €). Die Zinserträge der Gesellschaft beliefen sich auf 900.000 €. Neben den Zinsaufwendungen für Fred Baum wurden Finanzierungskosten für ein Bankendarlehen in Höhe von 3.100.000 € verbucht, welches ausschließlich mit Sicherheiten

4. Sonderfälle der Einkommensermittlung

4.1 Liquidation

Fall: Liquidation einer Tochtergesellschaft

Gesellschafter der Fürstlichen Brennerei zu Leipzig GmbH sind die Anastasia Arm (80 %; Anschaffungskosten: 60.000 €; Privatvermögen, Wohnsitz in Leipzig) und die Alexandria Distillery PC Ltd., Sydney (10 %; Buchwert: 20.000 €). Die verbleibenden Anteile hat die FBL-GmbH vor Jahren von einer dritten Person erworben. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Nachdem im Wirtschaftsjahr 2019 keine Einigung über die neu zu entwickelnden Geschmacksrichtungen zwischen den beiden Gesellschaftern getroffen werden konnte, beschließen die Gesellschafter im Rahmen der Gesellschafterversammlung vom 01.04.2019 die Liquidation der Gesellschaft zum 01.10.2019. Zum Liquidator wird der bisherige Geschäftsführer Franz Fruchting bestimmt. Dieser beginnt sogleich mit den vorbereitenden Tätigkeiten. Zum 31.12.2020 soll die Liquidationsschlussbilanz vorgelegt werden und die Schlussauskehrung erfolgen. In der Zeit vom 01.01.2019 bis zum 31.09.2019 wird ein Jahresüberschuss in Höhe von 66.666 € erwirtschaftet.

Die zum 01.10.2019 erstellte Steuerbilanz zeigt folgende Werte:

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	122.500 €	Stammkapital	200.000 €
Gebäude/Anlagen Leipzig	500.000 €	davon eigene Anteile	20.000 €
Gebäude/Anlagen Prag	200.000 €		180.000 €
Waren Leipzig	50.000 €	Gewinnrücklagen	482.500 €
Waren Prag	30.000 €	Bilanzgewinn	100.000 €
Beteiligung Slivo-vitz s.r.o Prag	80.000 €	RSt Pension	100.000 €
Rückdeckungsanspruch	80.000 €	Finanzierung Prag	200.000 €
	1.062.500 €		1.062.500 €

- a) Zum 30.09.2019 wurde das steuerliche Einlagekonto auf 0 € und ein Sonderausweis in Höhe von 20.000 € festgestellt.
- b) Der Firmenwert beruht auf der Übernahme eines Unternehmens zum 01.01.2017. Dieser konnte an eine Brennerei in Berlin für 59.500 € veräußert werden. Der Kaufpreis wurde nach Vertragsabschluss am 01.04.2020 durch den Erwerber auf ein Privatkonto der Frau Arm überwiesen. Die GmbH buchte in diesem Zusammenhang nichts, da sie davon ausging, dass ein Firmenwert nicht einzeln übertragbar sei.

- c) Das Produktionsgebäude/die Anlagen in Leipzig wurde für 770.000 € an einen Immobilienfonds veräußert, der es sogleich in mehrere Wohneinheiten aufteilte und an vermögende Zahnärzte veräußerte. Der Vorgang wurde in der Bilanz zutreffend abgebildet.
- d) Die Beteiligung an der tschechischen Brennerei konnte für 120.000 € an einen Investor aus Katar veräußert werden. Mit der Vermarktung dieser Beteiligung wurde eine in Berlin ansässige Gesellschaft in 2018 beauftragt. Diese stellt sogleich eine Rechnung über 10.000 €, welche im Zeitpunkt der Rechnungsstellung 01.01.2018 als Aufwand verbucht wurden. Diese Beteiligung ist nicht der Betriebsstätte in Prag zuzuordnen.
- e) Der unverfallbare Pensionsanspruch der Gesellschafterin Arm wurde als Ertrag verbucht, weil Frau Arm wegen der Liquidation am 01.01.2020 darauf verzichtete. Für einen entsprechenden Pensionsanspruch hätte Frau Arm gegenüber einem Dritten 100.000 € aufwenden müssen. Die Rückdeckungsversicherung wurde unverzüglich nach dem Verzicht gekündigt. Die Versicherung überwies nach Verrechnung mit entstandenen Kündigungsgebühren lediglich 95 % des Rückkaufwertes auf das Bankkonto der GmbH.
- f) Der im Zeitraum 01.01.2019 bis 30.09.2019 erzielte Bilanzgewinn wurde mit Beschluss vom 01.04.2020 an die Gesellschafter ausgeschüttet. Der im Wirtschaftsjahr 2018 erwirtschaftete Jahresüberschuss wurde mit Beschluss vom 01.04.2019 an die Gesellschafter ausgeschüttet und in Höhe von 33.334 € auf neue Rechnung vorgetragen.
- g) Die Betriebsstätte in Prag (inländische Verbindlichkeiten) wurde durch die Gesellschafterin Alexandria Distillery PC Ltd. mit Wirkung zum 01.10.2019 übernommen. Beide Gesellschafter waren sich darüber einig, dass aufgrund der Neuentwicklungen in Prag ein Marktwert in Höhe von 150.000 € durchaus angemessen sei. Dieser Kaufpreis wurde durch ein im Rahmen der Betriebsprüfung in Tschechien erstelltes Gutachten bestätigt.
- h) Der Warenbestand aus Leipzig konnte für 65.000 € an fremde Dritte veräußert werden.
- i) In Zusammenhang mit der schweren Überschwemmung 2020 überwies die FBL-GmbH 20.000 € auf ein Spendenkonto der Stadt Dresden. Eine Spendenbescheinigung wurde in diesem Zusammenhang nicht ausgestellt.

Aufgaben: Welche Schritte muss der Liquidator vornehmen, um einerseits den Gewinn bis zum 30.09.2019 nicht im Rahmen der Liquidation versteuern zu müssen und andererseits die Schlussauskehrung am 31.12.2020 vornehmen zu können?

In welchem Umfang entstehen bei den Gesellschaftern in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte und wie werden diese besteuert?

Sollte ein DBA zur Anwendung kommen, so ist das OECD Musterabkommen (OECD MA) für die Lösung heranzuziehen. Auf die Gewerbesteuer und den Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.

Lösung:**1. Abwicklungszeitraum**

Der Abwicklungszeitraum beginnt grundsätzlich zum Anfang des Wirtschaftsjahres, in dem die Auflösung beschlossen wurde. Im oben geschilderten Fall mit dem 01.01.2019. Soll der Gewinn im Zeitraum 01.01.2019 bis zum 30.09.2019 nicht im Rahmen der Liquidation einbezogen werden, so kann dies dadurch erreicht werden, dass ein abweichendes Wirtschaftsjahr gebildet wird. Dieses würde dann den Zeitraum 01.01.2019 bis zum 30.09.2019 umfassen. In diesem Falle würde der im Rumpfwirtschaftsjahr erzielte Gewinn nach den allgemeinen Regelungen besteuert werden (R 11 Abs. 1 S. 3 bis 6 KStR). Eine wirksame Umstellung bedarf einer Satzungsänderung, einer notariellen Beurkundung und anschließend einer Eintragung im Handelsregister. Darüber hinaus ist eine Umstellung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr nur im Einvernehmen mit der Finanzverwaltung möglich (§ 7 Abs. 4 S. 3 KStG).

2. Schlussverteilung

Um eine Verteilung des Vermögens zum 31.12.2020 vornehmen zu können, ist zunächst die Liquidation in drei verschiedenen Gesellschaftsblättern bekannt zu geben (§ 65 Abs. 2 GmbHG). Darüber hinaus ist das Sperrjahr (§ 73 GmbHG) abzuwarten. Erst nach Ablauf dieses Jahres ist die Verteilung vorzunehmen. Hierbei ist jedoch sicherzustellen, dass alle Ansprüche gegenüber der GmbH vor der Verteilung bedient werden.

3. Einkommensermittlung FBL GmbH

Über die steuerliche Behandlung der den Gesellschaftern im Rahmen der Liquidation zufließenden Beträge, kann erst dann entschieden werden, wenn sämtliche Vorgänge in der zu liquidierenden Gesellschaft zutreffend abgebildet wurden.

Da die Gesellschaft nach der Auflösung zum 01.10.2019 auch abgewickelt wurde, kann der Liquidationsgewinn nach den Grundsätzen des § 11 KStG ermittelt werden. Der Ermittlungszeitraum beträgt deshalb nach § 11 Abs. 1 S. 2 KStG max. 3 Jahre. Hierbei ist zu beachten, dass, wenn dieser Zeitraum für die Liquidation nicht ausreicht, anschließend wieder jährlich eine Steuererklärung einzureichen ist (R 11 Abs. 1 S. 7 KStR). Die besondere Gewinnermittlung erfolgt in diesen Fällen nur im letzten Veranlagungszeitraum (R 11 Abs. 3 KStR).

Nach § 11 Abs. 2 KStG ist das Abwicklungsendvermögen (§ 11 Abs. 3 KStG) um das Abwicklungsanfangsvermögen (§ 11 Abs. 4 KStG) zu mindern.

Als **Abwicklungsanfangsvermögen** ist das der letzten Veranlagung zugrunde gelegte Schlusskapital der FBL-GmbH anzusetzen. Da die Gesellschaft für den Zeitraum 01.01.2019 bis zum 30.09.2019 zulässigerweise ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet hat und dieses Wirtschaftsjahr 2019 endete, ist der Gewinn dieses Zeitraums im Veranlagungszeitraum 2019 zu versteuern, weil er mit Ende des Wirtschaftsjahres als zugeflossen gilt (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG). Der auf diesen Zeitraum entfallende Gewinn wird deshalb nicht in den Liquidationsgewinn nach § 11 KStG einbezogen. Das zum 30.09.2019 festgestellte Schlusskapital bildet deshalb das Abwicklungsanfangsvermögen.

Der Erwerb der **eigenen Anteile** durch die FBL-GmbH in Höhe von 10 % wurde zutreffend nach § 272 Abs. 1a HGB in der Handelsbilanz abgebildet. Soweit die Zahlung das Stammkapital überstieg, minderte diese die Rücklagen der Gesellschaft. Der auf die eigenen Anteile entfallende Betrag des Stammkapitals wurde offen ausgewiesen. Die eigenen Anteile gehen in Zusammenhang mit der Liquidation unter und werden deshalb im Liquidationsendvermögen mit dem gemeinen Wert i.H.v. 0 € berücksichtigt. Im Liquidationsanfangsvermögen sind die Anteile ebenfalls nicht enthalten, weil kein Ausweis auf der Aktivseite erfolgte. Eine Korrektur des Liquidationsanfangskapitals erübrigt sich deshalb.

Die am 01.04.2020 erfolgte Ausschüttung in Höhe von 100.000 € (Jahresüberschuss 66.666 € zuzüglich Gewinnvortrag 33.334 €) ist im Abwicklungsanfangsvermögen noch enthalten. Im Abwicklungsendvermögen wird dieses Vermögen aufgrund der Ausschüttung jedoch nicht mehr erfasst. Um eine Auswirkung auf den Liquidationsgewinn zu vermeiden, ist deshalb das Abwicklungsanfangsvermögen um diesen Betrag nach § 11 Abs. 4 S. 3 KStG zu kürzen.

Die Ausschüttung vom 01.04.2019 erfolgte außerhalb des Liquidationszeitraums. Sie ist deshalb nicht nach § 11 Abs. 4 S. 3 KStG mindernd zu berücksichtigen.

Berechnung des Abwicklungsanfangsvermögens:	
Schlusskapital zum 30.09.2019	762.500 €
Ausschüttung im Liquidationszeitraum für frühere Jahre	././ 100.000 €
Eigene Anteile, eine Korrektur ist nicht erforderlich	+././ 0 €
Abwicklungsanfangsvermögen § 11 Abs. 4 KStG	662.500 €

Veräußerung des Firmenwertes

Grundsätzlich geht ein Firmenwert im Zusammenhang mit einer Liquidation unter. Ein in der Steuerbilanz zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres ausgewiesener Buchwert mindert dann den steuerpflichtigen Liquidationsgewinn. Da in dem geschilderten Sachverhalt eine fremde dritte Person den Firmenwert entgeltlich erworben hat, ist von einer Übertragbarkeit und damit Werthaltigkeit auszugehen. Der Veräußerungspreis entspricht in diesem Falle dem gemeinen Wert. Da nicht alle wesentlichen Wirtschaftsgüter an einen Erwerber übertragen wurden, liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, d.h. die Übertragung ist grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Veräußerer ist die GmbH, sodass in der Handelsbilanz die Umsatzsteuer als Verbindlichkeit Gewinn mindernd einzubuchen ist. Dieser Wert ist in entsprechender Höhe auch in der Steuerbilanz auszuweisen (§ 60 Abs. 2 EStDV).

././ **9.500 €**

Die Gutschrift auf dem Privatkonto der Gesellschafterin ist eine verdeckte Gewinnausschüttung nach R 8.5 Abs. 1 KStR, da die fehlende Erfassung des Erlöses eine Vermögensminderung darstellt. Diese ist auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen (Fr. Arm verfügt über Anteile im Umfang von 80 %), da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 43 Abs. 1 GmbHG) diese Vermögensminderung gegenüber einer Person,

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 2012 für 200.000 € erworben. Einen Teil des Kaufpreises musste er fremdfinanzieren. Hieraus entstehen ihm jährliche Schuldzinsen i.H.v. 5.000 €. Am 14.12.2021 beschließt Graus auf der ordentlichen Gesellschafterversammlung den Bilanzgewinn des Jahres 2020 i.H.v. 40.000 € je hälftig auszuschütten bzw. den anderen Gewinnrücklagen zuzuweisen. Die Auszahlung der Gewinnausschüttung erfolgte beschlussgemäß am 07.01.2022. Dabei wurden die gesetzlichen Abzugsbeträge durch die GmbH einbehalten. Weitere Einnahmen fließen Graus im Jahr 2022 nicht zu.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Graus im Jahr 2021 und 2022 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 (= 2021, 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 € × 25 %). Daneben entsteht ein Solidaritätszuschlag i.H.v. 275 € (= 5.000 € × 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 geleis-

teten 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 2021 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 2022 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 2022 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 2022 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 2021 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 2022 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 2022 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 2014 für 200.000 € erworben. Einen Teil des Kaufpreises musste er fremdfinanzieren. Hieraus entstehen ihm jährliche Schuldzinsen i.H.v. 5.000 €. Im Jahr 2021 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 ausbezahlt.

Bei der GmbH wurde ein entsprechender Aufwand verbucht. Eine offene Gewinnausschüttung wurde seitens der GmbH in 2021 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

Band 7

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Achim Neumann

Falltraining Lohnsteuer

2. Auflage

HDS
erlag

4. Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn

Fall 6: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Aufgabe:

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

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

Lösung:

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

2. Arbeitnehmer B erhält sein Weihnachtsgeld 2021 am 05.01.2022.

Lösung:

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

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

Lösung:

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

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

Lösung:

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

5. Steuerklassen und Wechsel

Fall 7: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Aufgabe:

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

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

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

Lösung:

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

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

Lösung:

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

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

Lösung:

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

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

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

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

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

Lösung:

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

Fall 8: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Sachverhalt:

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

Aufgabe:

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

Lösung:

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

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

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

Aufgabe:

Prüfen Sie ob ein einseitiger Wechsel der Steuerklasse möglich ist.

Lösung:

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

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

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

Aufgabe:

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

Lösung:

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

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

Hinweis:

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

Fall 11: Schwierigkeitsgrad: Komplex

Sachverhalt:

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

Aufgabe:

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

Lösung:

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

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

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

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

IV. Steuerpflicht und Steuerfreiheit

1. Sozialabgaben

Fall 40: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Sachverhalt:

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

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

Aufgabe:

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

Lösung:

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

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

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

2. Reisekosten

Fall 41: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Sachverhalt:

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

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

Der Arbeitgeber hat A für Verpflegungsmehraufwand insgesamt 1.680 € gezahlt.

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

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

Der Arbeitgeber hat sämtliche Reisenebenkosten erstattet.

Aufgabe:

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

Lösung:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zusammenfassung:

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

3. Zuschläge § 3b EStG

Fall 42: Schwierigkeitsgrad: Mittel

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

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

Lösung:

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

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

Lösung:

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

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

V. Pauschalierung der Steuer

1. § 37b EStG

Fall 55: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Sachverhalt:

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

Der Arbeitgeber möchte von eventuellen Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch machen.

Aufgabe:

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

Lösung:

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Pauschalierung VIP-Logen

Fall 56: Schwierigkeitsgrad: Komplex

Sachverhalt:

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

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

Aufgabe:

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

Lösung:

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

Der Gesamtbetrag der Karten „zerfällt“ in 3 Teile:

- Werbung,
- Bewirtung,
- Geschenk.

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

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

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

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

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

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

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

3. § 40 EStG

3.1 § 40 Abs. 1 EStG

Fall 57: Schwierigkeitsgrad: Komplex

Sachverhalt:

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

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

- Der Durchschnittsbetrag der pauschal zu versteuernden Bezüge beträgt 1.000 €.
- Die betroffenen Arbeitnehmer haben folgende Steuerklassen:
 - Steuerklasse I 13
 - Steuerklasse II 2
 - Steuerklasse III 9
 - Steuerklasse IV 10
 - Steuerklasse V 3
 - Steuerklasse VI 3
- Die Summe der um die nach § 39b Abs. 3 S. 3 EStG abziehbaren Freibeträge, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei der Steuerklasse II und erhöht um den Hinzurechnungsbetrag, Jahresarbeitslöhne der betroffenen Arbeitnehmer beträgt 700.000 €; pro Arbeitnehmer somit 17.500 €.
- Jahreslohnsteuer auf den Durchschnittsbetrag des Sachbezugs:
 - Steuerklassen I, II und IV 350 €
 - Steuerklasse III 175 €
 - Steuerklassen V und VI 380 €
- Ansonsten wurden in 2021 keine weiteren Pauschalierungen vorgenommen.

Band 6

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Rolf-R. Radeisen

Falltraining Umsatzsteuer

5. Auflage

Das Buch enthält zwei
Übungsklausuren mit Lösungen

HDS
erlag

5. Lieferungen und sonstige Leistungen

5.1 Verschaffung der Verfügungsmacht

Fall 21: Verschaffung der Verfügungsmacht an gestohlenen Sachen

A ist Autohändler. Am Abend des 16.9. stiehlt A den Pkw des Rentners R und verkauft ihn am 20.9. in seinem Ladengeschäft an einen Kunden für netto 5.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Am 18.10. zeigt A Reue und überweist die von dem Kunden erhaltenen 5.000 € (Nettobetrag) an R.

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

Lösung:

A ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und handelt hier auch im Rahmen seines Unternehmens. Ob es sich um gestohlene Gegenstände handelt oder um berechtigt erworbene Gegenstände handelt, ist für die Beurteilung, ob Gegenstände im Rahmen des Unternehmens veräußert werden, unbeachtlich. Mit dem Verkauf des gestohlenen Kfz tätigt A eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, da er dem Kunden Verfügungsmacht an dem Fahrzeug verschafft. Ort der Lieferung ist im Inland nach § 1 Abs. 2 UStG, der Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 UStG, da das Fahrzeug (wahrscheinlich) von dem Kunden abgeholt wird. Die Lieferung gilt mit Verschaffung der Verfügungsmacht am 20.9. als ausgeführt, obwohl zivilrechtlich an gestohlenen Sachen kein Eigentum übertragen werden kann. Die Lieferung ist steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG auch steuerpflichtig. Der Vorgang könnte der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 UStG unterliegen, offensichtlich hat A bei dem Verkauf (zuzügl. USt) aber auf die Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 8 UStG verzichtet. A schuldet auf die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG) von 5.000 € eine Umsatzsteuer von $(5.000 \text{ €} \times 19 \% =) 950 \text{ €}$; Steuerschuldner ist A, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Zwischen R und A liegt kein Leistungsaustausch vor, da bei R der Lieferwille fehlt. Die Überweisung des Geldes durch A ist als echter Schadensersatz anzusehen und insoweit nicht steuerbar (Abschn. 1.3 UStAE). Darüber hinaus würde es auch an der Unternehmereigenschaft des R mangeln, sodass auch aus diesem Grunde kein steuerbarer Umsatz vorliegen würde.

Fall 22: Verschaffung der Verfügungsmacht durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts/Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG

A erwirbt am 25.5. bei Unternehmer B in Bonn eine gebrauchte Maschine. An diesem Tag einigen sich A und B, dass das Eigentum an der Maschine auf A übergehen, die Maschine jedoch noch bis zum 30.6. bei B verbleiben soll. Die Zahlung erfolgt zeitnah nach Abschluss des Vertrags. Danach transportiert B die Maschine zu A nach Aachen.

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

Lösung:

Zwischen B und A (beide sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und handeln im Rahmen ihres Unternehmens; B offensichtlich im Rahmen eines Hilfsgeschäfts nach § 2.7 Abs. 1 UStAE) liegt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG vor, da B dem A die Verfügungsmacht verschafft. Ein Entgelt (Leistungsaustausch) liegt ebenfalls vor. Der Zeitpunkt der Lieferung bestimmt sich zivilrechtlich nach § 930 BGB. Die Übergabe der Maschine wird am 25.5. durch die Vereinbarung des Besitzkonstituts ersetzt. Da im Zusammenhang mit der Verschaffung der Verfügungsmacht (Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG) keine Beförderung oder Versendung stattfindet, liegt eine unbewegte Lieferung vor, deren Ort der Lieferung sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. § 3 Abs. 7

Satz 1 UStG richtet und dort ist, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, hier in Bonn. Umsatzsteuerrechtlich gilt die Lieferung zu dem Zeitpunkt als ausgeführt, an dem die Verfügungsmacht verschafft wird. Die Ortsvorschriften des § 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG sind zugleich auch Vorschriften, die den Zeitpunkt der Lieferung festlegen (Abschn. 3.12 Abs. 7 Satz 1 UStAE). Die Lieferung ist damit im Mai ausgeführt und nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung auch steuerpflichtig. Steuerschuldner für die entstehende Umsatzsteuer ist der Lieferer B, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Der Transport Ende Juni zum Abnehmer A ist ein rechtsgeschäftsloses Verbringen, das keine umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen auslöst.

Fall 23: Verschaffung der Verfügungsmacht durch Abtretung des Herausgabeanspruchs/Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG

Die A-GmbH betreibt eine Autovermietung im Inland. Ein Lkw ist langfristig an die Firma F in Frankfurt vermietet, die es im Inland zum Transport von Gütern einsetzt. Am 1.7. veräußert die A-GmbH ihren noch für zwei Monate bei F befindlichen Lkw für 80.000 € (netto) an die M-GmbH mit Sitz in München. 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 (A-GmbH) 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.

Im vorliegenden Fall sind alle Beteiligten Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und handeln im Rahmen des Unternehmens. Die A-GmbH verschafft dem Erwerber – der M-GmbH – gegen Entgelt (Leistungsaustausch) die Verfügungsmacht an dem Lkw. Die M-GmbH tritt insoweit in den Vermietungsvertrag ein. Der Ort der Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 7 Satz 1 UStG und ist dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befand – hier offensichtlich Inland i.S.d. § 1 Abs. 2 UStG. Die Lieferung ist deshalb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG auch steuerpflichtig. Da die Übertragung des Eigentums am 1.7. ausgeführt wurde, ist zu diesem Zeitpunkt auch die Lieferung erfolgt und die Umsatzsteuer für diese Lieferung entstanden. Auf die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG von 80.000 € ist nach § 12 Abs. 1 UStG eine Umsatzsteuer von 19 % (= 15.200 €) entstanden, Steuerschuldner ist nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG die A-GmbH.

Die Vermietungsumsätze sind ab dem 1.7. von der neuen Eigentümerin, der M-GmbH umsatzsteuerrechtlich zu erfassen.

Fall 24: Verschaffung der Verfügungsmacht/Eigentumsvorbehalt

Kunde K kauft am 1.2. bei einem Elektrohändler E in Essen ein Fernsehgerät. Der Kaufpreis i.H.v. 1.000 € soll wie folgt bezahlt werden:

100 € sofort bei Übergabe des Geräts am 1.2., die restlichen 900 € in 18 Monatsraten à 50 €, beginnend ab 1.3. 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 und auch nach Mahnung keine weiteren Raten gezahlt wurden, holt E das Fernsehgerät im Juni bei K ab und einigt sich mit K darauf, dass damit alles erledigt sei.

Aufgabe: Bestimmen Sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht. Welche weiteren umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich aus dem Sachverhalt?

Lösung:

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

E handelt als Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG im Rahmen seines Unternehmens; beim Verkauf des Gegenstands handelt er auch in Einnahmeerzielungsabsicht. Bei dem Verkauf des Fernsehgerätes handelt es sich um eine 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. erfolgt, Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE. Ort und Zeitpunkt der Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 UStG mit Beginn der Beförderung in Essen am 1.2., Abschn. 3.12 Abs. 7 Satz 1 UStAE. Essen liegt im Inland, § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG. Die Lieferung ist steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Mangels Befreiung nach § 4 UStG ist sie auch steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG. Zum Entgelt gehört alles, was der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung erhält oder erhalten soll; dies sind hier 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 Juni wird die steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht, § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG. E hat die Bemessungsgrundlage i.H.v. 840,34 € sowie die Umsatzsteuer i.H.v. 159,66 € im Voranmeldungszeitraum Juni 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 zurückerstattet wurden, liegt insoweit eine sonstige Leistung durch entgeltliche Nutzungsüberlassung vor (§ 3 Abs. 9 Satz 1 und 2 UStG), die E als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die sonstige Leistung wird in Essen erbracht, § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG, da der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist (Abschn. 3a.1 Abs. 1 bis Abs. 4 UStAE). Der Zeitpunkt der Vermietungsleistung ist im Juni, da die Nutzungsüberlassung im Juni endet, Abschn. 13.1 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 UStAE. Die sonstige Leistung ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt. Zum Entgelt gehört alles, was der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung erhält oder erhalten soll (Zahlung bei Abholung und zwei Raten): 200 €./31,93 € USt = 168,07 €. Der Steuersatz beträgt 19 %, § 12 Abs. 1 UStG. Die Umsatzsteuer beläuft sich auf 31,93 €. Sie entsteht grds. mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Juni. Es liegen keine Teilleistungen i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor, da keine gesonderte Entgeltsvereinbarung getroffen wurde. Allerdings ist schon im Februar (bei Abholung) ein Betrag von 100 € und jeweils bei Zahlung der zwei Raten im März und im April ein Betrag von 50 € geflossen. Damit entsteht für die jeweiligen Voranmeldungszeiträume anteilig die Umsatzsteuer aufgrund des Zahlung, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Steuerschuldner ist E, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Fall 25: Mietleasing

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

Aufgabe: Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich für Leasingnehmer und Leasinggeber?

Lösung:

Leasing- oder auch bestimmte Mietverträge können je nach ihrer Ausgestaltung als Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand) oder als sonstige Leistung (Nutzungsüberlassung über einen Gegenstand) angesehen werden. Ob eine Lieferung oder sonstige Leistung vorliegt, hat entscheidenden Einfluss auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung.

Früher wurde davon ausgegangen, dass eine Lieferung des Gegenstands vorliegt, wenn der Leasingnehmer wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen konnte. Davon wurde in aller Regel ausgegangen, wenn der Leasing-Gegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasingnehmer zuzurechnen war. War ein Mietvertrag über einen Gegenstand abgeschlossen worden, wurde von einer Lieferung ausgegangen, wenn das zivilrechtliche Eigentum spätestens bei Zahlung der letzten Rate auf den „Mieter“ überging. War der zivilrechtliche Übergang von weiteren Bedingungen – z.B. einer Optionserklärung – abhängig, war eine Lieferung erst dann anzunehmen, wenn diese ausgeübt wurde. Nachdem der EuGH (Urteil vom 4.10.2017, C-164/16 – Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, BFH/NV 2017, 1695) eine Lieferung auch bei einem Mietvertrag mit Kaufoption sieht, wenn aufgrund der finanziellen Vertragsbedingungen davon ausgegangen werden kann, dass die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt (Ende der Vertragslaufzeit) als die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint, musste die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 18.3.2020, BStBl I 2020, 286) die Vorgaben im UStAE anpassen.

Es handelt sich um einen Fall ohne Kauf- oder Verlängerungsoption, sodass der Gegenstand wirtschaftlich dem Leasinggeber zuzurechnen ist. Umsatzsteuerrechtlich handelt es sich um Mietleasing. Der Leasinggeber führt aufgrund des Mietleasings eine sonstige Leistung aus, da keine Verschaffung der Verfügungsmacht vorliegt. Die sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) wird vom Leasinggeber als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausgeführt. Der Ort der sonstigen Leistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG (B2B-Leistung) beim Leasingnehmer, annahmegemäß im Inland nach § 1 Abs. 2 UStG. Damit liegt eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare und mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtige sonstige Leistung an den Leasingnehmer vor. Die Umsatzsteuer fällt für die einzelnen Teilleistungen in dem Voranmeldungszeitraum an, in dem der jeweilige Leasingmonat endet, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und Satz 3 UStG. Sie beträgt z.B. für das Leasing im Januar im Voranmeldungszeitraum Januar $5.500 \text{ €} \times 19 \% = 1.045 \text{ €}$.

Die Umsatzsteuer für die Grundgebühr fällt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (Anzahlung) 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 Leasingnehmer unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen; Ausschlussgründe nach § 15 Abs. 2 UStG liegen offensichtlich nicht vor.

Fall 26: Kaufleasing

Sachverhalt wie im vorigen Fall. Die Mietzeit läuft allerdings 21 Monate. Die monatliche Leasingrate beträgt 8.970 €. Außerdem ist eine vertragliche Klausel enthalten, nach der der Leasingnehmer den Gegenstand am Ende der Vertragslaufzeit für einen Kaufpreis von 1.000 € erwerben kann. Dabei wird zum Zeitpunkt der Beendigung des Leasingvertrags von einem Verkehrswert der Maschine von mindestens 110.000 € ausgegangen.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich für Leasingnehmer und Leasinggeber?

Lösung:

In der fest vereinbarten Grundmietzeit hat der Leasingnehmer mit der Zahlung von $(8.970 \text{ €} \times 21 \text{ Raten}) = 188.370 \text{ €}$ zzgl. der Grundgebühr (10.000 €) = 198.370 € mindestens alle Kosten (190.000 €) der Leasinggeberin gedeckt. Außerdem besteht eine Kaufoption, bei dem der Leasingnehmer nicht mehr als 1 % des Verkehrswerts des Gegenstands im Zeitpunkt der Ausübung der Kaufoption zahlen muss – insoweit liegt kein erheblicher Kaufpreis für den Gegenstand mehr vor, Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE.

Umsatzsteuerrechtlich handelt es sich deshalb um ein Kaufleasing, Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE. Der Leasinggeber, der als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens handelt, führt mit der Übergabe der Maschine an den Leasingnehmer eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) aus, da er ihm die Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft. Der Ort der Lieferung ist – einen Transport des Gegenstands zum Leasingnehmer unterstellt – nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt. Damit ist die Lieferung im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) ausgeführt und nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist alles, was der Leasinggeber als liefernder Unternehmer für die Leistung erhält oder erhalten soll, also die Grundgebühr von 10.000 €, die Summe der Leasingraten i.H.v. 188.370 € sowie die Schlusszahlung von 1.000 €, insgesamt 199.370 €. Die Umsatzsteuer beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) von 199.370 € = 37.880,30 €. Sie entsteht bereits im Voranmeldungszeitraum der Lieferung, also zu Beginn des Leasingverhältnisses, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG. Ob der vereinbarte Kaufpreis am Ende der Leasingzeit auch schon mit in diese Berechnung einzubeziehen ist, ist ungeklärt – zumindest hat die Finanzverwaltung dazu keine Festlegung getroffen. Da aber davon ausgegangen wird, dass es für den Leasingnehmer „alternativlos“ ist, die Kaufoption aufgrund der vereinbarten Leasingkonditionen auszuüben, wird hier von einer Einbeziehung ausgegangen. Bei entsprechender Rechnungsausstellung mit USt-Ausweis kann der Leasingnehmer die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum, in dem das Leasingverhältnis beginnt, als Vorsteuer abziehen.

Aus der Zahlung der Leasingraten ergeben sich dann keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen mehr.

5.2 Sicherungsübereignung**Fall 27: 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 € zuzüglich Umsatzsteuer.

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

sodass die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG (20.230 € ./ 3.230 € =) 17.000 € beträgt.

Da die Umsatzsteuer, die sich aufgrund der tatsächlich erhaltenen Beträge ergibt, über dem liegt, was B in seiner Rechnung gesondert ausgewiesen hat, kann sich kein unrichtiger Steuerausweis mehr ergeben. § 14c Abs. 1 UStG geht somit ins Leere. B schuldet wegen der tatsächlich erhaltenen 20.230 € insgesamt 3.230 € an Umsatzsteuer.

Fall 99: Änderung der Bemessungsgrundlage/Rabattgewährung durch einen Lieferer

Die Firma F aus Deutschland liefert Produkte an die Großhändler G in Deutschland. Die Großhändler liefern die Produkte an Unternehmer in Deutschland. Die Firma F gewährt Unternehmer U einen Rabatt, der unter Auslassung der Großhändlerebene direkt an U ausbezahlt wird.

Abwandlung: G liefert die Produkte an Unternehmer U, der sein Unternehmen in den Niederlanden betreibt, die Ware wird auch in die Niederlande transportiert.

Aufgabe: Wie sind die Leistungen bei F, G und U umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?

Lösung:

Sowohl F als auch G und U sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und im Rahmen ihres Unternehmens tätig.

F führt gegenüber G Lieferungen nach § 3 Abs. 1 UStG aus, da G die Verfügungsmacht über die Ware verschafft wird. Die Lieferungen sind nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 UStG im Inland ausgeführt (Beförderungs- oder Versandungslieferung). Da die Lieferungen entgeltlich ausgeführt werden, sind die Lieferungen im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Eine Steuerbefreiung für die Lieferungen sind ergeben sich nach § 4 UStG nicht, sodass die Lieferungen steuerpflichtig erfolgen. Die Lieferungen von G an U sind nach den entsprechenden Grundsätzen ebenfalls steuerbar und steuerpflichtig, ein Reihengeschäft nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG liegt nicht vor, da die Ware nicht unmittelbar von F zu U gelangt.

Die Bemessungsgrundlage für die steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze ergibt sich grundsätzlich nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG nach dem, was der jeweils leistende Unternehmer von seinem Vertragspartner erhalten hat oder erhalten soll – dies wären hier die Zahlungsbeträge abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer.

Fraglich ist, ob die unmittelbare Erstattung eines Teils des Kaufpreises von F an U zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage führen kann. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, hat nach § 17 Abs. 1 UStG der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat (Firma F), den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG. Ebenfalls wäre grundsätzlich der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde (Großhändler), zu berichtigen, § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG. Dies gilt aber nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird, § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG. Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer (Unternehmer U) durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen, § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG. Diese Rechtsgrundsätze gehen auf eine Entscheidung des EuGH (Urteil vom 24.10.1996, C-317/94 – Elida Gibbs Ltd, BStBl II 2004, 324) zurück.

F hat den für seine Umsätze geschuldeten Steuerbetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu seinen Gunsten zu berichtigen, da seine Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und steuerpflichtig sind. Die Großhändler haben ihre Vorsteuerabzugsbeträge nicht zu ändern, da sich bei ihnen keine Änderung der Zahlungen an F ergeben hat. Korrespondierend zur Minderung der Bemessungsgrundlage bei F muss Unternehmer U die Berichtigung seines Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG vornehmen, Abschn. 17.2 Abs. 1 UStAE.

Die Grundsätze gelten aber nicht, wenn die Rückvergütung von einem Vermittler an einen Abnehmer erfolgt, der eine Leistung von einem anderen Unternehmer bezieht (z.B. ein Vermittler vermittelt gegenüber einem Telekommunikationsanbieter Endkunden und gewährt dem Endkunden einen Teil der von ihm verdienten Vermittlungsprovision als Anreiz, über ihn den Vertrag abzuschließen, zurück); EuGH, Urteil vom 16.1.2014, C-300/12 – Ibero Tours GmbH, BStBl II 2015, 317 sowie nachfolgend BFH, Urteil vom 27.2.2014, V R 18/11, BStBl II 2015, 306).

Abwandlung:

Die in der Abwandlung ebenfalls steuerbare Lieferung des G ist aber eine innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG, die unter den weiteren Voraussetzungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei ist.

Eine Minderung der Bemessungsgrundlage bei Rückvergütungen an nicht unmittelbar nachfolgende Abnehmer in einer Leistungskette liegt nur vor, wenn der Leistungsbezug dieses Abnehmers im Inland steuerpflichtig ist, § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG. Da der Leistungsbezug des U damit im Inland nicht steuerpflichtig ist, ergibt sich für F aufgrund der Rückvergütung an U keine Minderung der Bemessungsgrundlage seiner Lieferungen an die Großhändler.

Fall 100: Abgrenzung Werklieferung – Werkleistung/Factoring/ Änderung der Bemessungsgrundlage/Rechnungserteilungspflicht

Der selbstständig tätige Dienstleister D aus Düsseldorf hat für einen Privatkunden P in Köln im Juli dessen Wohnung renoviert und hierbei die Wohnung tapeziert und einen Laminatboden verlegt. Nach Absprache mit D besorgt P den Laminatboden und die Tapeten, den Kleister und die weiter benötigten Materialien selbst in einem Baumarkt und D nimmt wie vereinbart lediglich die Arbeiten vor. D benötigt lediglich ein paar Nägel und das erforderliche Werkzeug. D stellt dem P für seine erbrachten Leistungen am 2.8. 4.800 € in Rechnung. D ist zur monatlichen Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet.

Als P nach mehrfacher Aufforderung bis zum 31.10. nicht bezahlte, verkauft D seine Forderung an das Inkassounternehmen I mit Sitz in Düsseldorf. I zahlt dafür an D einen Festpreis von 3.000 €; I und D gehen einvernehmlich davon aus, dass P höchstens 3.800 € zahlen wird. I kann bei P trotz intensiver Mahnung am 30.11. nur 2.900 € einziehen.

Seit 5.12. ist P nachweislich zahlungsunfähig.

Aufgabe: Beurteilen Sie den Sachverhalt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht.

Lösung:

D ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und im Rahmen seines Unternehmens tätig.

D erbringt an P eine Werkleistung als sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG. Es liegt eine Materialgestellung des P vor, da der Auftraggeber den gesamten Hauptstoff hingibt (Abschn. 3.8 Abs. 2 Satz 4 UStAE). Eine Werklieferung i.S.d. § 3 Abs. 4 UStG liegt daher nicht vor, da der Werkunternehmer D für das Werk keine selbstbeschafften Stoffe bzw. lediglich Zutaten oder sonstige Nebensachen verwendet (Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Das von P gestellte Material nimmt nicht am Leistungsaustausch teil.

Der Ort der Werkleistung bestimmt sich als Bauleistung (Abschn. 3a.3 Abs. 8 Satz 2 Nr. 1 UStAE) nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c UStG und befindet sich in Köln am Belegenheitsort des Grundstücks. Die Leistung ist im Inland ausgeführt und nach § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG auch steuerpflichtig. Die Werkleistung unterliegt dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG mit 19 %.

Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist D zur Rechnungserteilung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung verpflichtet, da er Bauleistungen an einem Grundstück ausgeführt hat (Abschn. 14.2 Abs. 2 und Satz 3 UStAE).

Die nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Juli entstandene Umsatzsteuer beträgt $(4.800 \text{ €} : 119 \times 19 =)$ 766,39 €. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG beträgt somit 4.033,61 €.

Die Abtretung der Forderung an I unter dem Nennwert hat keine Auswirkung auf das Entgelt des D. Bei der Abtretung der Forderung unter dem Nennwert bestimmt sich deshalb das Entgelt für die der abgetretenen Forderung zu Grunde liegenden Werkleistung nach den tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers (Abschn. 17.1 Abs. 6 i.V.m. Abschn. 10.1 Abs. 4 Satz 4 UStAE).

Die Forderungsabtretung des D an I erfolgt grundsätzlich im Rahmen eines echten Factorings. Im Falle des echten Factoring besteht der wirtschaftliche Gehalt der Leistung des Factors im Wesentlichen im Einzug von Forderungen (Abschn. 2.4 Abs. 4 Satz 1 UStAE). Durch die Festpreisvereinbarung hat I das Risiko des Ausfalls der Forderung übernommen. Beim Forderungskauf mit Übernahme des tatsächlichen Einzugs und ggf. des Ausfallrisikos durch den Forderungskäufer erbringt regelmäßig der Forderungsverkäufer (Anschlusskunde) mit der Abtretung seiner Forderung keine Leistung an den Factor. Vielmehr ist der Anschlusskunde Empfänger einer Leistung des Factors (Abschn. 2.4 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 UStAE).

D tritt an I allerdings eine zahlungsgestörte Forderung i.S.d. Abschn. 2.4 Abs. 7 UStAE ab. Die fällige Forderung wurde seit mehr als 90 Tagen nicht ausgeglichen. Bei der Übertragung einer zahlungsgestörten Forderung unter Übernahme des Ausfallrisikos durch den Erwerber besteht der wirtschaftliche Gehalt in der Entlastung des Verkäufers vom wirtschaftlichen Risiko und nicht in der Einziehung der Forderung. Der Forderungserwerber erbringt keine wirtschaftliche Tätigkeit (Abschn. 2.4 Abs. 8 Satz 1 bis Satz 3 UStAE). Der Verkäufer D erbringt mit der Abtretung oder Übertragung einer zahlungsgestörten Forderung unter Übernahme des Ausfallrisikos durch den Erwerber eine steuerbare sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1, § 3a Abs. 1 und § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) die aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG eine steuerfreie Leistung im Geschäft mit Forderungen darstellt (Abschn. 2.4 Abs. 8 Satz 7 UStAE). Die Bemessungsgrundlage für die Forderungsübertragung beträgt 3.000 €.

Die Steuer des Werkunternehmers D richtet sich zunächst nach dem vereinbarten Entgelt von 4.033,61 € (USt: 766,39 €). Die endgültige Steuer des D beträgt allerdings nur 463,03 €, da der Abnehmer P nur 2.900 € (gegenüber I) aufgewandt hat (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG), während die restlichen 1.900 € uneinbringlich sind. Die Bemessungsgrundlage hat sich damit von 4.033,61 € auf $(2.900 \text{ €} \cdot \frac{100}{119})$ darin enthaltene USt 463,03 € =) 2.436,97 € verringert. Die Minderung ist in der Voranmeldung Dezember vorzunehmen. Eine entsprechende Minderung der Steuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG von 766,39 € auf 463,03 € setzt jedoch voraus, dass D die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderung nachweist. Er muss sich also Kenntnis davon verschaffen, welchen Betrag das Inkassobüro tatsächlich noch einziehen konnte.

Fall 101: Rückgabe/Rücklieferung – Änderung der Bemessungsgrundlage

Fahrradhändler F hat sich ein besonderes Geschäftsmodell ausgedacht: Um Kunden langfristig an sich zu binden, bietet er ihnen beim Kauf von Kinderfahrrädern an, diese – soweit sie noch funktionsfähig sind – zu 40 % des ursprünglichen Kaufpreises wieder zurückzunehmen, wenn gleichzeitig ein größeres Fahrrad bei ihm erworben wird.

Kunde K hatte im Frühjahr 01 ein Kinderfahrrad „Puki“ für 299 € erworben und dieses im September 02 gegen ein größeres Kinderfahrrad eingetauscht. Auf den Kaufpreis des neuen Fahrrads von 399 € wurden ihm vereinbarungsgemäß (gerundet) 120 € angerechnet, sodass K nur noch 279 € bezahlen musste.

Aufgabe: F bittet um Auskunft, welche umsatzsteuerrechtlichen Folgen sich für ihn aus seinem Geschäftsmodell ergeben.

Lösung:

F ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, der Leistungen im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Lieferung des Fahrrads „Puki“ im Frühjahr 01 war eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG – Verschaffung der Verfügungsmacht, Ort nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG im Inland), die auch keiner Steuerbefreiung nach § 4 UStG unterlag und deshalb steuerpflichtig war. Da K insgesamt 299 € aufwandte, war aus diesem Betrag die Umsatzsteuer mit 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) herauszurechnen. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG betrug damit $(299 \text{ €} : 1,19 =)$ 251,26 € und die Umsatzsteuer $(251,26 \text{ €} \times 19 \% =)$ 47,74 €. Die Umsatzsteuer entstand mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Ausführung der Lieferung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG) im Frühjahr 01. Steuerschuldner war F, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die Rückgabe des alten Fahrrads stellt weder eine Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung noch eine Rückgabe dar. Da keine Gründe für eine Rückabwicklung der damaligen Lieferung vorliegen, handelt es sich um eine Rücklieferung, die aufgrund eines neuen Verpflichtungsgeschäfts stattfindet. K liefert – nicht steuerbar, da er nicht als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens handelt – an F das alte Fahrrad, da er ihm die Verfügungsmacht an dem Fahrrad verschafft. Da damit das Entgelt für eine Lieferung des F in einer Lieferung eines anderen Gegenstands besteht, liegt ein Tausch mit Baraufgabe vor, § 3 Abs. 12 Satz 1 UStG.

Der BFH (Urteil vom 12.11.2008, XI R 46/07, BStBl II 2009, 558) hatte sich grundsätzlich mit der Abgrenzung von Rückgabe und Rücklieferung auseinandergesetzt. So hat er die Rücknahme von gebrauchten, aber noch verwendungsfähigen Umzugskartons durch ein Umzugsunternehmen nicht als eine Minderung der Bemessungsgrundlage, sondern als eine eigenständige Rücklieferung angesehen.

Der Verkauf des neuen Fahrrads im September 02 ist wiederum eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung (vgl. oben), für die F Umsatzsteuer schuldet. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich bei einem Tausch mit Baraufgabe nach § 10 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 UStG nach dem, was der Unternehmer für das in Zahlung genommene Wirtschaftsgut tatsächlich aufwendet (anrechnet) zuzüglich der von K aufgewendeten Baraufgabe von 279 €. Da F für das alte Fahrrad tatsächlich 120 € anrechnet, hat K insgesamt 399 € aufgewendet.

Die Bemessungsgrundlage beträgt damit bei einem im September 02 anzuwendenden Regelsteuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) $(399 \text{ €} : 1,19 =)$ 335,29 € und die Umsatzsteuer ist mit 19 % i.H.v. $(335,29 \text{ €} \times 19 \% =)$ 63,71 € entstanden. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Ausführung der Lieferung, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG für den Voranmeldungszeitraum September 02. Steuerschuldner ist F, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Da F als „Wiederverkäufer“ (§ 25a Abs. 1 UStG) mit Fahrrädern handelt und er das gebrauchte Fahrrad von einem Nichtunternehmer erworben hat, unterliegt der Verkauf des gebrauchten Fahrrads der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG. Umsatzsteuer entsteht dann nur aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkaufspreis. Gegebenenfalls kann hier auch die sog. Gesamtmargenbildung (§ 25a Abs. 4 UStG) angewendet werden, da der Ankaufspreis nicht mehr als 500 € betragen hat.

Entgelt nach § 3 Abs. 1a UStG für M, der Ort ist nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG im Mannheim. Das Verbringen ist im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Inland steuerbar. Soweit die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG vorliegen und der Vorgang zutreffend in der Zusammenfassenden Meldung angemeldet wurde (dazu ist für M eine USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat als aus Deutschland notwendig), ist der Vorgang steuerfrei nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG. M muss in der Zusammenfassenden Meldung die Bemessungsgrundlage für das Verbringen nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG in Höhe der Selbstkosten von 35.000 € anmelden und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung nach § 18b UStG aufnehmen.

3. Da die Maschine nicht wieder in den Ausgangsmitgliedstaat gelangt, muss das innergemeinschaftliche Verbringen nachgeholt werden, Abschn. 1a.2 Abs. 13 UStAE. Damit gilt der Vorgang als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt nach § 3 Abs. 1a UStG für M, der Ort bestimmt sich nach § 3d Satz 1 UStG im Amsterdam. Der Erwerb im Rahmen des Verbringens ist in den Niederlanden analog § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbar. Eine Steuerbefreiung nach § 4b UStG liegt nicht vor. Die Bemessungsgrundlage für das Verbringen ergibt sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG aus der Höhe der Selbstkosten von 35.000 €, auf die die niederländische Umsatzsteuer heraufzurechnen ist. Die entstehende niederländische Umsatzsteuer (Erwerbsteuer) kann M in den Niederlanden unter den Voraussetzungen analog § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG abziehen.

16.2 Innergemeinschaftliche Erwerbe und Fernverkäufe

Fall 147: Innergemeinschaftlicher Erwerb/Einfuhr

Der russische Unternehmer R verkauft Ware an den deutschen Unternehmer U. R lässt vereinbarungsgemäß die Ware in Polen zollrechtlich und steuerrechtlich zum freien Verkehr abfertigen und bezahlt entsprechend die polnische EUSt. Die Ware gelangt danach bestimmungsgemäß zu U nach Hannover.

Aufgabe: Welche Rechtsfolgen ergeben sich für R und U?

Lösung:

Sowohl R als auch U sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und werden im Rahmen ihres Unternehmens tätig.

R führt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG aus, da er dem Abnehmer U Verfügungsmacht an der Ware verschafft. R liefert zur Kondition verzollt und versteuert. Gemäß analoger Anwendung des § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 8 UStG (Art. 32 MwStSystRL) wird dadurch der Lieferort nach Polen verlagert. Mit der Einfuhr wird die Ware Unionsware. Aufgrund der Verlagerung des Lieferorts nach Polen wird davon ausgegangen, dass hier die Warenbewegung beginnt. Weil die Warenbewegung in Deutschland endet, tätigt R in Polen an den deutschen U eine nach polnischem Recht steuerbare, aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung analog § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG. R muss die Meldevorschriften für innergemeinschaftliche Lieferungen in Polen beachten.

Für U in Deutschland bedeutet dies, dass er in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG):

- Der Gegenstand gelangt aus einem Mitgliedstaat (PL) in einen anderen Mitgliedstaat (DE) – dies gilt auch dann, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat,
- der Erwerber ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens bezieht und
- der Lieferer Unternehmer ist und auch nach dem Recht des für die Besteuerung des Lieferers zuständigen Mitgliedstaats kein Kleinunternehmer ist.

Nach § 3d Satz 1 UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb des U dort ausgeführt, wo sich die Ware am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist im Inland steu-

erbar, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Der Erwerb ist nicht steuerfrei nach § 4b UStG. Bemessungsgrundlage für den Erwerb ist der Kaufpreis, § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG. Schuldner der Erwerbsteuer ist U, § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG, die Steuer entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats, § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG.

Der Fall ist nur dann anders zu beurteilen, wenn der Lieferer den Gegenstand erst in Deutschland zum freien Verkehr abfertigen lässt. In diesem Falle liegt keine vorübergehende Einfuhr in das übrige Gemeinschaftsgebiet vor. Die Ware wird erst in Deutschland zur Unionsware. Der Lieferort ist aufgrund der Regelung des § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 8 UStG im Inland. Die Lieferung ist dann steuerbar im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und steuerpflichtig. U tätigt in diesem Falle keinen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Fall 148: Innergemeinschaftlicher Erwerb/Erwerbsschwelle

Unternehmer U aus Unna bestellt im Mai für seinen unternehmerischen Bereich eine Maschine zum Preis von 20.000 € netto von dem belgischen Unternehmer B aus Brüssel. U holt die Maschine im Juni in Brüssel ab und transportiert sie nach Unna. U hat bisher noch keine Waren aus anderen Mitgliedstaaten der EU eingekauft.

Aufgabe: Welche Rechtsfolgen ergeben sich für B und U, wenn

- a) U kein Kleinunternehmer ist, zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und eine USt-IdNr. aus Deutschland verwendet;
- b) U Kleinunternehmer im Inland ist und keine USt-IdNr. gegenüber B verwendet.

Lösung:

Sowohl B als auch U sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und werden im Rahmen ihres Unternehmens tätig. Dies gilt unabhängig davon, ob U Kleinunternehmer ist oder nicht.

U ist regelbeststeuerter Unternehmer:

B aus Brüssel führt gegenüber U eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG, da er Verfügungsmacht über die Maschine verschafft. Der Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG, wo die Beförderung (durch Abholung) beginnt. Die entgeltliche Lieferung ist damit analog § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Belgien steuerbar. Da U mit seiner (zutreffenden) USt-IdNr. gegenüber B aufgetreten ist, führt B eine innergemeinschaftliche Lieferung aus (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG – Gegenstand gelangt aus Belgien nach Deutschland; der Erwerber ist Unternehmer, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens bezieht und ist in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer registriert; der Erwerber realisiert einen innergemeinschaftlichen Erwerb; der Abnehmer hat gegenüber dem B eine ihm aus einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige USt-IdNr. verwendet), die steuerfrei analog § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG in Belgien ist, wenn die Lieferung in der Zusammenfassenden Meldung aufgenommen worden ist. Bemessungsgrundlage für die innergemeinschaftliche Lieferung ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG der Kaufpreis von 20.000 €.

U realisiert einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG. Dies gilt unabhängig davon, ob U schon in der Vergangenheit innergemeinschaftliche Erwerbe realisiert hat. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG), da

- der Gegenstand aus einem anderen Mitgliedstaat ins Inland gelangt ist,
- der Gegenstand von einem Unternehmer für das Unternehmen erworben wurde und
- der Lieferer Unternehmer und nach belgischem Recht kein Kleinunternehmer ist.

Da U regelbeststeuerter Unternehmer ist, hat die Erwerbsschwelle für diesen Erwerb keine Bedeutung, § 1a Abs. 3 UStG. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist nach § 3d Satz 1 UStG in Unna, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist im Inland steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Eine Steuerbefreiung nach § 4b UStG liegt nicht vor. U muss für diesen Erwerb auf eine Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG von 20.000 € = 3.800 € Umsatzsteuer (§ 12

Abs. 1 UStG) entrichten. Schuldner der Erwerbsteuer ist U, § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG, die Steuer entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats, § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG. Allerdings kann U diesen Betrag als Vorsteuer abziehen, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG, kein Abschluss nach § 15 Abs. 2 UStG.

U ist Kleinunternehmer:

B aus Brüssel führt gegenüber U eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG aus, da er Verfügungsmacht über die Maschine verschafft. Der Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG, wo die Beförderung (durch Abholung) beginnt. Die entgeltliche Lieferung ist damit analog § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Belgien steuerbar. Eine Verlagerung des Ortes der Lieferung nach § 3c Abs. 1 UStG nach Deutschland (innergemeinschaftlicher Fernverkauf) kommt nicht in Betracht, da U die Maschine selbst in Belgien abholt. Da U in diesem Fall ohne USt-IdNr. gegenüber B auftritt, kann keine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen; die Lieferung ist in Belgien in Ermangelung einer Steuerbefreiung analog § 4 UStG steuerpflichtig. Die Lieferung unterliegt in Belgien der dortigen Umsatzsteuer.

Da U Unternehmer ist, könnte er einen innergemeinschaftlichen Erwerb realisieren. Die allgemeinen Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG liegen vor (vgl. oben). Allerdings unterliegt U der Ausnahme vom innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 3 UStG, da:

- U ein „besonderer Unternehmer“ (hier: Kleinunternehmer nach § 19 UStG) ist und
- U die Erwerbsschwelle im vorangegangenen Kalenderjahr von 12.500 € nicht überschritten hatte und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht überschreiten wird.

Wurde die Erwerbsschwelle im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten und ist zu erwarten, dass sie auch im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten wird, unterbleibt die Erwerbsbesteuerung, auch wenn die tatsächlichen innergemeinschaftlichen Erwerbe im Laufe des Kalenderjahrs die Grenze von 12.500 € überschreiten (Abschn. 1a.1 Abs. 2 Satz 5 UStAE).

Nach § 1a Abs. 4 UStG kann U auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichten. Hätte U auf die Erwerbsschwelle verzichtet, würde ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegen. Als Verzicht gilt die Verwendung einer dem Erwerber erteilten USt-IdNr. gegenüber dem Lieferer (§ 1a Abs. 4 Satz 2 UStG; Abschn. 1a.1 Abs. 2 Satz 6 UStAE). Der Verzicht bindet den Erwerber für zwei Kalenderjahre.

Fall 149: Innergemeinschaftlicher Erwerb/Erwerbsschwelle/Verbrauchssteuerpflichtige Ware

Ein Arzt aus Trier (A) tätigt nur Umsätze gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG. Er erwirbt in 01 in Belgien folgende Wirtschaftsgüter – sämtliche Erwerbe plante A auch schon zu Beginn 01:

- von U1 medizinische Geräte für seine Praxis i.H.v. 12.450 €,
- von U2 eine Kiste Wein für 120 € und
- von U3 ein neues Fahrzeug für 55.000 €.

Der Arzt holt alle Waren persönlich in Belgien ab. Im Vorjahr hatte A keine Gegenstände in anderen Mitgliedstaaten eingekauft.

Abwandlung: Die liefernden belgischen Unternehmer transportieren die Gegenstände der Lieferung zu A nach Trier. Die Unternehmer überschreitet die Umsatzschwelle nach § 3c Abs. 4 UStG.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich für die beteiligten Unternehmer?

Lösung:

Sowohl A als auch U1 bis U3 sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und werden im Rahmen ihrer Unternehmen tätig.

Erwerbsbesteuerung durch A:

A als Unternehmer realisiert grundsätzlich innergemeinschaftliche Erwerbe nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG. A zählt zu den Unternehmern i.S.d. § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG, da er nur steuerfreie Umsätze tätigt, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen. Für A ist demnach zu prüfen, ob er die Erwerbsschwelle nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG überschreitet. Dies würde vorliegen, wenn er entweder im vorangegangenen Kalenderjahr die Schwelle von 12.500 € überschritten hat (mit allen Einkäufen aus allen anderen Mitgliedstaaten) oder wenn er voraussichtlich (aufgrund einer sachgerechten Schätzung zu Beginn des Kalenderjahrs) die Schwelle im laufenden Kalenderjahr überschreiten würde.

Da A als Unternehmer im Vorjahr keine Einkäufe in anderen Mitgliedstaaten realisiert hat, kann er im vorangegangenen Kalenderjahr die Erwerbsschwelle nicht überschritten haben. Da A die Einkäufe schon zu Beginn des Kalenderjahrs plante, sind die Einkäufe in die Prüfung der Erwerbsschwelle einzubeziehen. Nach § 1a Abs. 5 UStG gilt die Erwerbsschwelle allerdings nicht für den Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Wein). Verbrauchsteuerpflichtige Waren sind nach § 1a Abs. 5 Satz 2 UStG Mineralöle, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren. Zu den alkoholischen Getränken gehört z.B. auch Wein, obwohl dieser in Deutschland nicht verbrauchsteuerpflichtig ist. Unter die Erwerbsschwelle fällt daher nur die Anschaffung der medizinischen Geräte i.H.v. 12.450 €. Dieser Erwerb überschreitet nicht die Erwerbsschwelle von 12.500 €. Da die eventuelle Erwerbsbesteuerung von den zu erwartenden Erwerben zu Beginn des Kalenderjahr 01 abhängig ist und offensichtlich zu Beginn des Kalenderjahrs diese Schwelle nicht überschritten werden soll, überschreitet A die Erwerbsschwelle nicht.

A hat allerdings die Möglichkeit, auf die Anwendung der Erwerbsschwelle zu verzichten. Diese Entscheidung muss A aber beim ersten innergemeinschaftlichen Erwerb treffen und ist dann daran für zwei Jahre gebunden. Verzichtet A nicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle, realisiert er keinen innergemeinschaftlichen Erwerb für die medizinischen Geräte und tritt ohne USt-IdNr. auf.

Bei der Anschaffung des Weines hängt die Frage der Erwerbsbesteuerung nicht von der Erwerbsschwelle, sondern lediglich davon ab, ob A den Wein für sein Unternehmen erworben hat. Verwendet A den Wein für unternehmerische Zwecke, hat A einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern. Die Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG ist dann nach der ausdrücklichen Regelung des § 1a Abs. 5 Satz 1 UStG nicht anzuwenden. Der Einkauf erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG, der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist nach § 3d Satz 1 UStG im Inland (wo die Warenbewegung endet), sodass der Erwerb steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG ist. Eine Steuerbefreiung nach § 4b UStG liegt nicht vor, der Erwerb ist auch steuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG beträgt 120 €, die darauf entstehende Umsatzsteuer (19 %, § 12 Abs. 1 UStG) beträgt (120 € × 19 % =) 22,80 €. Steuerschuldner ist A, § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG, die Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats.

Hat A dagegen die Kiste Wein für private Zwecke erworben, liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG vor.

Der Erwerb des neuen Fahrzeugs (zur Definition des neuen Fahrzeugs § 1b Abs. 2 und Abs. 3 UStG) fällt nicht unter die Erwerbsschwelle und unterliegt davon unabhängig immer der Erwerbsbesteuerung. Wird der Pkw unternehmerisch genutzt, richtet sich die Erwerbsbesteuerung nach § 1a UStG; A hat dann – vgl. Erwerb des Weins – einen nach § 1a UStG steuerbaren und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb. Hat er den Pkw zu privaten Zwecken erworben, richtet sich die Erwerbsbesteuerung nach § 1b Abs. 1 bis Abs. 3 UStG; auch in diesem Fall liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb – unabhängig von der Unternehmerstellung – vor, der im Inland zu einem steuerbaren und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb führt. Der Ort des Erwerbs ist im Inland (§ 3d Satz 1 UStG), der Erwerb ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbar und unterliegt keiner Steuerbefreiung nach § 4b UStG. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG beträgt 55.000 €, die darauf entstehende Umsatzsteuer (19 %, § 12 Abs. 1 UStG) beträgt (55.000 € × 19 % =) 10.450 €. Steuerschuldner ist A, § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG, die

Band 8

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Uwe Grobshäuser/Julia Metzling

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 abkommensberechtigten 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 (Societa 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 unstrittig 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 Einarbeiten 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. Betriebsstättenengewinnaufteilungsverordnung 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 insofern **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 Versteuerung 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

4. Auflage

Mit zwei kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
erlag

1. Persönliche Steuerpflicht, Veranlagung und Tarif

Fall 1: Unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, angelehnt an das Steuerberaterexamen 2013 (§ 1 EStG, tie-breaker-rule nach DBA)

Sachverhalt:

Anton lebt als deutscher Staatsangehöriger seit 10 Jahren mit seiner Familie in einem Einfamilienhaus in London (Großbritannien). Dort ist er als Rechtsanwalt tätig. Sein Gewinn aus der Rechtsanwaltschaftigkeit wurde nach den in Deutschland anzuwendenden Gewinnermittlungsregeln ermittelt und beträgt für das Jahr 2020 umgerechnet 120.000 €.

In London hat Anton außerdem noch ein Festgeldkonto, für das er im Jahr 2020 Zinsen i.H.v. umgerechnet 10.000 € erzielt hat.

Anton besitzt zudem seit 2020 eine komplett eingerichtete Eigentumswohnung in Düsseldorf. Diese nutzt er seit Jahren regelmäßig für ein paar Wochen im Jahr, wenn er seine Schwester in Deutschland besucht. Vermietet wurde die Wohnung bisher nicht. Eine Vermietungsabsicht hat Anton ebenfalls nicht. Die Wohnung wurde ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt.

Daneben war Anton Eigentümer einer Wohnung in München, die er im Jahre 2015 für 300.000 € erworben und ebenfalls ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (in 2020 an insgesamt fünf Tagen) genutzt hat. Am 30.06.2020 hat er die Wohnung zum Preis von 400.000 € veräußert. Veräußerungskosten sind in Höhe von 5.000 € angefallen.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte des Anton für den Veranlagungszeitraum 2020.

Lösung:

Steuerpflicht in Deutschland

Anton ist in Deutschland gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig, da er eine natürliche Person ist und in Düsseldorf einen Wohnsitz (§ 8 AO) hat. Bei der Eigentumswohnung handelt es sich um eine Wohnung i.S.d. § 8 AO (hier eindeutig, in Abgrenzungsfällen vgl. AEAO zu § 8 Nr. 2). Anton hatte die Wohnung auch inne, da er als Eigentümer über sie tatsächlich verfügen konnte. Daneben liegen Umstände (regelmäßige Nutzung der Wohnung, Einrichtung der Wohnung) vor, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Dass Anton die Wohnung über Jahre hinweg jährlich nur zu bestimmten Zeiten über einige Wochen nutzt, reicht somit zur Wohnsitzbegründung aus; AEAO zu § 8 Nr. 4. Weder der Wohnsitz in London noch der Umstand, dass Anton nach dem DBA-Großbritannien (DBA-GB) möglicherweise nur als in Großbritannien (GB) ansässig gilt (vgl. unten), stehen der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland entgegen; AEAO vor §§ 8, 9, Nr. 1.

Ob daneben auch die Wohnung in München einen Wohnsitz i.S.d. § 8 AO darstellt, bedarf aus diesem Grund keiner Erörterung.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 2 Abs. 1 EStG und H 1a „Allgemeines“ EStH auf sämtliche inländische und ausländische Einkünfte (Universalitätsprinzip oder auch Welteinkommensprinzip genannt), soweit nicht für bestimmte Einkünfte abweichende Regelungen (z.B. in einem DBA) bestehen.

Rechtsanwaltstätigkeit

Anton erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Katalogberuf). Der Gewinn i.S.d. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG beträgt laut Sachverhalt 120.000 €.

Das DBA-GB ist auf den Sachverhalt persönlich (Art. 1 DBA-GB) und sachlich (Art. 2 Abs. 1, 2, 3 Buchst. a, aa DBA-GB) anwendbar. Art. 7 Abs. 1 DBA-GB ist als Verteilungsnorm einschlägig. Unternehmen i.S.d. Norm ist auch die freiberufliche Tätigkeit des Anton; vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. f, g DBA-GB.

Die Ansässigkeit bestimmt sich nach Art. 4 DBA-GB. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-GB ist Anton in beiden Vertragsstaaten ansässig, da er dort jeweils aufgrund eines Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig ist. Nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-GB gilt Anton hingegen als nur in GB ansässig. Es ist davon auszugehen, dass Anton in GB über eine ständige Wohnstätte verfügt (Einfamilienhaus in London). Ob sein Wohnsitz in Deutschland ebenfalls als ständige Wohnstätte zu qualifizieren ist, ist hingegen zweifelhaft. Wie der Wortlaut der Norm bereits nahelegt, handelt es sich bei einer ständigen Wohnstätte um einen qualifizierten Wohnsitz (BFH vom 05.06.2007, I R 22/06, BStBl II 2007, 812). Eine ständige Wohnstätte erfordert (vgl. BFH, Urteil vom 05.06.2007, I R 22/06, BStBl II 2007, 812) eine regelmäßige Nutzung, die bei objektiver Betrachtung auf eine Einbindung der Wohnung in das übliche Leben des Steuerpflichtigen hindeutet, was nach dem vorliegenden Sachverhalt hinsichtlich der in Düsseldorf belegenen Wohnung eher zu verneinen sein dürfte.

Selbst wenn man von einer ständigen Wohnstätte in Düsseldorf ausginge, ergibt sich kein anderes Ergebnis, da aufgrund seiner persönlichen (Wohnort der Familie) und wirtschaftlichen Beziehungen (Tätigkeit als Rechtsanwalt in London; Festgeldkonto) der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Anton zweifellos in GB liegt; vgl. Art. 4 Abs. 2 Buchst. a HS. 2 DBA-GB.

Für die Verteilungsnorm nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 DBA-GB ist entscheidend, was der Vertragsstaat des Unternehmens ist. Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. h DBA-GB ist hierfür entscheidend, wo Anton als Person i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-GB, die das Unternehmen betreibt, ansässig ist (Deutschland).

Da Anton in Deutschland keine Betriebsstätte (Art. 5 DBA-GB) unterhält, können die Gewinne des Anton daher gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA-GB „nur“ in GB (= Vertragsstaat des Unternehmens) besteuert werden.

Veräußerung der Wohnung in München

Der Veräußerungsgewinn ist in Deutschland nicht steuerbar (also auch nicht steuerpflichtig), denn nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gehört der Veräußerungsgewinn nämlich nicht zu den sonstigen Einkünften i.S.v. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, da die Wohnung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Festgeldkonto

Die Zinsen stellen Einnahmen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist anstelle der tatsächlichen Werbungskosten ein Betrag von 801 € als Sparer-Pauschbetrag abzuziehen; §§ 2 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9 Satz 1 HS. 1 EStG. Das DBA-GB ist auf den Sachverhalt anzuwenden (s.o.). Art. 11 Abs. 1 DBA-GB ist als Verteilungsnorm auf die Zinsen allerdings nicht anzuwenden. Die Zinsen stammen zwar aus GB, sie werden aber nicht an eine im anderen Vertragsstaat (d.h. in Deutschland) ansässige Person gezahlt; Anton ist in GB ansässig. Demgemäß hat GB als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht.

Zusammenfassung

Obwohl Anton in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, liegen in Deutschland keine steuerpflichtigen Einkünfte vor.

Examenstipp! Bei der Prüfung eines DBA bietet sich das folgende Schema an:

Anwendbarkeit, Ansässigkeit, Verteilungsnorm (Welches Land darf besteuern?), Vermeidungsnorm (Wie wird die Doppelbesteuerung vermieden? Anrechnung oder Freistellung? Bei Freistellung Progressionsvorbehalt prüfen)! Rückfallklausel im EStG oder DBA; kurz genannt: AAVV mit Rückfallklausel.

Fall 2: Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen (§§ 1, 32b EStG – keine Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG)**Sachverhalt:**

Die bis dahin in Berlin lebende Berta ist am 01.09.2020 in aus beruflichen Gründen in ihr Heimatland zurückgezogen.

Bis zum 31.08.2020 erzielte sie in Deutschland Arbeitslohn i.H.v. 25.000 €.

Ab September 2020 ist sie ausschließlich in Spanien nichtselbstständig tätig und erzielte dort steuerpflichtigen Arbeitslohn i.H.v. 8.000 €. Die mit dem Umzug im Zusammenhang stehenden Ausgaben betragen 2.500 €.

Aufgabe:

Bestimmen Sie Art und Umfang der Besteuerung in 2020.

Lösung:

Berta ist als natürliche Person bis zu ihrem Wegzug aus Deutschland in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerverpflichtigt, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Mit dem Wegzug unter Aufgabe des inländischen Wohnsitzes endet die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Nach ihrem Wegzug ist Berta aus deutscher Sicht nicht mehr nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG persönlich steuerpflichtig. Die in der Zeit ab 01.09.2020 erzielten ausländischen Einkünfte unterliegen mangels inländischer Einkünfte nach § 49 EStG auch nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG und können daher grundsätzlich nicht in Deutschland besteuert werden. Es liegt damit kein Fall des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG vor, da diese Norm nur greift, wenn sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht in einem Kalenderjahr vorliegt.

Gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG beeinflussen die außerhalb der unbeschränkten Stpfl. erzielten ausländischen Einkünfte den Steuersatz im Wegzugsjahr (sog. Progressionsvorbehalt, H 32b „Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht“ EStH). Die Kosten für den Rückumzug zur Aufnahme einer nichtselbständigen Arbeit sind bei der Ermittlung der inländischen steuerpflichtigen Einkünfte nicht abziehbar, wenn der ausländische Arbeitslohn nicht der deutschen Besteuerung unterliegt und die Steuerpflichtige nicht von vornherein von ihrem Arbeitgeber zeitlich befristet nach Deutschland entsendet wurde, H 9.9 „Umzug ins Ausland“ LStH.

Diese Werbungskosten sind jedoch bei der Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen, da der Umzug aus beruflichen Gründen erfolgte.

Der mit § 50d Abs. 8 EStG geforderte Nachweis der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Ausland (Rückfallklausel, sog. treaty override) ist für den vorliegenden Sachverhalt unbeachtlich. § 50d Abs. 8 EStG greift für den Fall der Freistellung von der deutschen Besteuerung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA). Ab 01.09.2020 ist Berta weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig (vgl. Ausführungen oben).

Fall 3: Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49, 1 Abs. 3 EStG)**Sachverhalt:**

Anton wohnt in Polen. Aus der Vermietung eines in Polen befindlichen Mehrfamilienhauses erzielte er in 2020 nach deutschem Steuerrecht ermittelte Einkünfte von 8.000 €. Für die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit erzielte Anton 40.000 €, die nach dem DBA-Polen in Deutschland besteuert werden dürfen.

9. Kapitaleinkünfte

Fall 47: Dividenden als Kapitalerträge (§§ 11, 20, 32d, 43, 44 EStG)

Sachverhalt:

Am 15.12.2020 beschloss die Gesellschafterversammlung der liquiden X-GmbH eine Gewinnausschüttung für das Jahr 2019. Auf Anton, der zu 75 % an der X-GmbH beteiligt ist und die Anteile in seinem Privatvermögen hält, entfällt ein Betrag von 20.000 €. Die X-GmbH hat vorschriftsmäßig nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Kapitalertragsteuer in Höhe von 5.000 € einbehalten. Da weder die Satzung noch der Ausschüttungsbeschluss einen Fälligkeitstag vorsah, wurde der Gewinnanteil erst Mitte Januar 2021 an Anton überwiesen.

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen und Möglichkeiten ergeben sich aus dem vorgenannten Sachverhalt im Veranlagungszeitraum 2020?

Auf den Solidaritätszuschlag ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.

Lösung:

Anton erzielt mit der erhaltenen Gewinnausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Gewinnausschüttung ist vorliegend keiner anderen vorrangigen Einkunftsart zuzurechnen, § 20 Abs. 8 EStG. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Überschusseinkunftsart). Damit ist das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG maßgebend. Zu beachten ist jedoch § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG, wonach ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten grundsätzlich ausgeschlossen ist.

Einnahmen sind beim Gesellschafter nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG bei **Zufluss** zu erfassen. § 44 Abs. 2 EStG regelt lediglich den Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer, was sich aus der Überschrift des Paragraphen „Entrichtung der Kapitalertragsteuer“ und auch aus der systematischen Stellung der Vorschrift im Gesetz ergibt. Folglich ist die Gewinnausschüttung grundsätzlich in 2021 zu erfassen.

Nach H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH ist die Dividende jedoch vorliegend bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung – also hier im Veranlagungszeitraum 2020 – zu berücksichtigen, da ein beherrschender Gesellschafter die Ausschüttung erhält und entsprechende Liquidität der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Beschlussfassung besteht. Anton hält 75 % der Anteile der X-GmbH und ist somit zweifelsfrei beherrschender Gesellschafter. Ursache für den Zuflusszeitpunkt bei Beschlussfassung ist die Stellung des Gesellschafters und der daraus resultierende Einfluss auf den Auszahlungszeitpunkt.

Nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen Dividenden grundsätzlich dem besonderen Einkommensteuersatz von 25 %. Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kann Anton jedoch beantragen, dass die Besteuerung der Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der tariflichen Besteuerung unterworfen wird. Die Voraussetzung des **§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG** (Mindestbeteiligung von 25 % an der Kapitalgesellschaft) ist erfüllt.

Ein derartiger Antrag ist allerdings nur innerhalb der Ausschlussfrist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG – spätestens mit der Einkommensteuererklärung für 2020 – zu stellen. Zu beachten ist, dass dieser Antrag sodann für weitere vier Jahre unwiderruflich gilt.

Die Folgen eines derartigen Antrags wären die tarifliche Besteuerung der Gewinnausschüttung unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens und dem Abzug von tatsächlichen Werbungskosten statt des Sparer-Pauschbetrags. Zudem würde die beschränkte Verlustverrechnung des § 20 Abs. 6 EStG nicht zum Tragen kommen. Dies deshalb, weil § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG die Nichtanwendung des § 3 Nr. 40 Satz 2 und § 20 Abs. 6, 9 EStG anordnet.

Sofern Anton nicht zum individuellen Steuersatz gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG optiert, gilt § 43 Abs. 5 EStG. Mit dem Einbehalt und der Abführung der 25 %igen Kapitalertragsteuer ist die Einkommensteuer auf die

Dividende abgegolten. Sollte der Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 € noch nicht für andere Kapitalerträge verbraucht worden sein, kann Anton einen Antrag nach § 32d Abs. 4 stellen und den bisher nicht ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrag bei der Dividende berücksichtigen. Die insoweit zu hoch einbehaltene Kapitalertragsteuer bekommt Anton sodann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung angerechnet.

Fall 48: Kapitalerträge und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten
(§§ 3, 4, 11, 12, 15, 20, 32d, 36 EStG)

Sachverhalt:

Der konfessionslose und alleinstehende Anton ist gewerblich in Berlin tätig. Seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelte er für 2020 zutreffend und zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG.

Anton ist zu 20 % an der X-GmbH mit Sitz in Berlin beteiligt. Diese Beteiligung wurde unstreitig dem Betriebsvermögen zugeordnet. Die X-GmbH schüttet in 2020 Gewinne an die Anteilseigner aus. Anton erhielt einen Betrag von insgesamt 1.875 € auf sein Konto überwiesen. Anton hatte den Erwerb der Anteile an der X-GmbH finanziert. In 2020 musste er daher 1.000 € Zinsen an die finanzierende Bank zahlen.

Der steuerrechtliche Gewinn des Anton aus seiner gewerblichen Tätigkeit beträgt im Jahr 2020 – ohne die Gewinnausschüttung und die Finanzierungskosten für den X-GmbH-Anteil – 3.000 €, da Anton in 2020 hohe Betriebsausgaben hatte.

Anton ist zudem zu 20 % an der Y-GmbH mit Sitz in Berlin beteiligt. Diese Beteiligung hält Anton in seinem Privatvermögen. Die Y-GmbH schüttet in 2020 Gewinne an die Anteilseigner aus. Anton erhielt einen Betrag von insgesamt 1.875 € auf sein Konto überwiesen. Anton hatte den Erwerb der Anteile an der Y-GmbH finanziert. In 2020 musste er daher 1.000 € Zinsen an die finanzierende Bank zahlen.

Weitere Einkünfte erzielt Anton in 2020 nicht.

Aufgabe: Bitte ermitteln Sie für Anton die Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2020. Sofern Anträge zu einem günstigeren Ergebnis führen, gelten diese als gestellt.

Auf den Solidaritätszuschlag ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.

Lösung:

Anton erzielt laut Sachverhalt Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 3.000 €. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sind die Einkünfte der Gewinn. Der Gewinn wird vorliegend durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, sodass das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG Anwendung findet.

Die Gewinnausschüttung der X-GmbH stellt eine **Betriebseinnahme** dar, weil nach § 20 Abs. 8 EStG die gewerblichen Einkünfte den Einkünften aus Kapitalvermögen vorgehen.

Der Bruttobetrag der Gewinnausschüttung ist als Betriebseinnahme anzusetzen, da die einbehaltene Kapitalertragsteuer nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähig ist. 1.875 € wurden nach Abzug der Kapitalertragsteuer von 25 % an Anton überwiesen, sodass der Bruttobetrag 2.500 € beträgt.

Die Finanzierungskosten von 1.000 € stellen Betriebsausgaben dar.

Da sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben in 2020 gezahlt wurden, sind diese gemäß § 11 Abs. 1, 2 EStG im Veranlagungszeitraum 2020 zu berücksichtigen.

Auf diese den gewerblichen Einkünften zuzurechnende Gewinnausschüttung und Finanzierungskosten ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 EStG und § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG das Teileinkünfteverfahren anzuwenden.

Von der Bruttogewinnausschüttung in Höhe von 2.500 € sind daher nur 1.500 € (60 % von 2.500 €) als Betriebseinnahmen und 600 € (60 % der Finanzierungskosten von 1.000 €) als Betriebsausgaben zu erfassen.

Die gewerblichen Einkünfte sind damit für den Veranlagungszeitraum 2020 auf 3.900 € zu erhöhen.

Für die im **Privatvermögen** gehaltenen Anteile an der Y-GmbH liegen hinsichtlich der Gewinnausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Die Gewinnausschüttung ist vorliegend keiner anderen vorrangigen Einkunftsart zuzurechnen, § 20 Abs. 8 EStG. Auch hier ist gemäß § 12 Nr. 3 EStG der Bruttobetrag von 2.500 € anzusetzen und es gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG.

Es liegt keine Ausnahme des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vor (nicht zu mindestens 25 % beteiligt oder zu 1 % beteiligt und für die Y-GmbH tätig), sodass die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 i.V.m. § 43 Abs. 5 EStG zur Anwendung kommt. Das Teileinkünfteverfahren ist nicht anzuwenden, weil kein Vorrang anderer Einkunftsarten nach § 20 Abs. 8 EStG für diese anteilige Gewinnausschüttung vorliegt, § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG.

Gemäß § 32d Abs. 6 EStG wird Anton jedoch die Günstigerprüfung für diese privaten Kapitalerträge beantragen. Die nach § 20 EStG ermittelten Einkünfte werden sodann den anderen Einkünften nach § 2 EStG hinzugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen. Im § 32d Abs. 6 EStG ist für diesen Fall aber keine Aufhebung des § 20 Abs. 9 EStG vorgesehen, sodass trotz der Anwendung der tariflichen Besteuerung die tatsächlichen Werbungskosten – hier 1.000 € – nicht berücksichtigt werden dürfen, BMF-Schreiben vom 18.01.2016 „Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungssteuer; Neuveröffentlichung des BMF-Schreibens“, Beck StE 1 § 43/1, Rn. 150. Vielmehr kann nur der Sparer-Pauschbetrag im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen demnach 1.699 € (2.500 € Einnahmen abzüglich Sparer-Pauschbetrag von 801 €).

Da bereits die Summe der Einkünfte (3.900 € + 1.699 €) von 5.599 € den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht erreicht, wird die einbehaltene Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer von 0 € angerechnet und in voller Höhe erstattet.

Fall 49: Die nachträglich festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung (§§ 3, 20, 32d EStG, BMF-Schreiben vom 18.01.2016 „Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungssteuer; Neuveröffentlichung des BMF-Schreibens“, Beck StE 1 § 43/1)

Sachverhalt:

Der konfessionslose alleinstehende Steuerberater Anton aus Berlin besitzt in seinem Privatvermögen 100 % der Anteile an der StB-GmbH.

Anton ist als Geschäftsführer dieser Kapitalgesellschaft angestellt und erhält hierfür einen Betrag in Höhe von 150.000 €. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2020 – bestehend aus dem Mantelbogen, der Anlage Vorsorgeaufwand und der Anlage N – erklärt Anton lediglich Sonderausgaben und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Finanzamt gibt daraufhin den Einkommensteuerbescheid erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung bekannt.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der StB-GmbH wird festgestellt, dass die Gehaltszahlung nicht fremdüblich ist und unstreitig in Höhe von 50.000 € durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Der Betriebsprüfer erhöht dementsprechend das Einkommen der StB-GmbH nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG um die verdeckte Gewinnausschüttung.

Bei der Prüfung der rechtlichen Folgen für seine persönliche Einkommensteuer stellt Anton fest, dass er bisher seine hohen Finanzierungskosten aus der Anschaffung der StB-GmbH irrtümlich nicht erklärt hat

bei einem Darlehen für die Anschaffung oder Herstellung eines teilweise vermieteten und teilweise selbst genutzten Gebäudes bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Stellung bezogen.

Danach ist es erforderlich, dass Anton die Schuldzinsen den Anschaffungskosten direkt zuordnet. Nach dem vorliegenden Sachverhalt hat Anton im Darlehensvertrag nach außen hin erkennbar eine Zuordnung des Eigenkapitals von 100.000 € auf die selbst genutzte Wohnung im Erdgeschoss vorgenommen. Von den verbleibenden 300.000 € Darlehen entfallen damit $\frac{2}{3}$ auf die vermietete Wohnung. $\frac{2}{3}$ der entsprechenden Zinsaufwendungen sind daher als Werbungskosten abzugsfähig.

Das gesamte Grundstück wurde für 400.000 € erworben, wovon 200.000 € auf das Erdgeschoss und 200.000 € auf das erste Obergeschoss entfallen (immer inklusive anteiligem Bodenwertanteil). Da das Eigenkapital direkt der zu eignen Wohnzwecken genutzten Wohnung zugeordnet wurde, ist die zu fremden Wohnzwecken vermietete Wohnung mit 200.000 € fremdfinanziert. Der entsprechende Zinsanteil von 8.000 € ist als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Fall 66: Schuldzinsen – Damnum (§§ 9, 11, 21 EStG, BMF-Schreiben vom 20.10.2003 „Schreiben betr. einkommensteuerrechtliche Behandlung von Gesamtobjekten, von vergleichbaren Modellen mit nur einem Kapitalanleger und von gesellschafts- sowie gemeinschaftsrechtlich verbundenen Personenzusammenschlüssen (geschlossene Fonds)“, sog. Fonds-Erlass, Beck StE 1 § 21/4, BMF-Schreiben vom 16.04.2004 „Schreiben betr. Schuldzinsen bei einem Darlehen für die Anschaffung oder Herstellung eines teilweise vermieteten und teilweise selbstgenutzten Gebäudes bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“, Beck StE 1 § 21/6)

Sachverhalt:

Berta erwarb mit Übergang Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr zum 01.01.2020 ein Zweifamilienhaus in Berlin aus dem Baujahr 1950. Der Kaufpreis betrug 500.000 €, wovon 100.000 € auf den Grund und Boden entfielen. Das 100 m² große Erdgeschoss wird gegen eine angemessene Miete fremdüblich vermietet. Das ebenfalls 100 m² große Obergeschoss wird von Berta zu eigenen Wohnzwecken genutzt.

Der Kaufpreis wurde durch Eigenkapital von 150.000 € und einem Darlehen von 350.000 € finanziert. Beide Beträge wurden auf ein Notaranderkonto überwiesen und von dort nach Erfüllung der im Kaufvertrag vorgesehenen Umschreibungen vom Notar ausgekehrt. Das Eigenkapital soll nach ausdrücklicher Zuordnung im Kaufvertrag dem Obergeschoss zugeordnet werden. Der Zinssatz für die 350.000 € beträgt 4 %. Berta leistete in 2020 ein Damnum von 35.000 €, um die monatliche Belastung in den folgenden 10 Jahren entsprechend zu vermindern. Neben dem Damnum wurden in 2020 insgesamt 14.000 € Zinsen und Abschlussgebühren für das Darlehen bezahlt.

Aufgabe: In welcher Höhe können die insgesamt entstandenen Finanzierungskosten von 49.000 € im Kalenderjahr 2020 steuerlich berücksichtigt werden?

Lösung:

Für die vermietete Wohnung können gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG die geleisteten Schuldzinsen als Werbungskosten berücksichtigt werden, da Berta Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt. Die auf den selbstgenutzten Grundstücksteil entfallenden Schuldzinsen können nicht berücksichtigt werden, § 12 Nr. 1 EStG.

Einer nach außen hin erkennbaren Zuordnung der Schuldzinsen ist zu folgen, wenn:

- Berta diese Kosten mittels eines eigenständigen Darlehens auf ein Notaranderkonto überweist,
- im Kaufvertrag eine Aufteilung des einheitlichen Kaufpreises erfolgt ist und
- der Notar den gesamten Kaufpreis vom Notaranderkonto auskehrt.

Ausnahmen hiervon bestehen nur dann, wenn die Aufteilung der Anschaffungskosten (die zuvor zu erfolgen hat) zu einer unangemessenen wertmäßigen Berücksichtigung einzelner Gebäudeteile führt. Im vorliegenden Fall erfolgte keine vom Üblichen abweichende Aufteilung der Anschaffungskosten. Auch die Zuordnung der Eigenmittel und des Darlehens erfolgten nach außen hin erkennbar und sind damit steuerlich zu berücksichtigen.

Die gesamten Anschaffungskosten für das Grundstück betragen 500.000 €. Das Eigenkapital von 150.000 € wird steuerlich wirksam ausschließlich dem selbst genutzten Obergeschoss zugerechnet. Der anteilige Wert des selbst genutzten Gebäudeteils beträgt (einschließlich Bodenwertanteil) 250.000 €. Davon wurden 150.000 € durch das Eigenkapital gedeckt. Die verbleibenden 100.000 € sind fremdfinanziert. Die darauf entfallenden Finanzierungskosten sind nicht abzugsfähig.

Abzugsfähig sind die anteiligen Finanzierungskosten in Höhe von $14.000 \text{ €} \times 250.000 \text{ €} / 350.000 \text{ €} = 10.000 \text{ €}$.

Darlehensnehmer können auch die geleisteten Aufwendungen für ein Damnum als Werbungskosten berücksichtigen, soweit unter Berücksichtigung der jährlichen Zinsbelastung die marktüblichen Beträge nicht überschritten werden. Dem BMF-Schreiben vom 20.10.2003 (sog. Fonds-Erlass), Beck StE 1 § 21/4, Rz. 15 ist zu entnehmen, dass aus Vereinfachungsgründen 5 % Damnum als angemessen angesehen werden, wenn das Darlehen einen Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens 5 Jahren – hier: 10 Jahre – ausweist. Für die Berechnung der sofort abzugsfähigen Werbungskosten könnten damit grundsätzlich maximal 5 % von 350.000 € = 17.500 € in 2020 berücksichtigt werden. Allerdings ist ein Abzug nur möglich, soweit das Damnum auf den vermieteten Grundstücksteil entfällt: $17.500 \times 250.000 / 350.000 = 12.500 \text{ €}$.

Die verbleibenden unangemessenen (6 %–10 % =) 12.500 €, die auf den vermieteten Grundstücksteil entfallen, können gleichmäßig auf die Zinsbindungsdauer des Darlehens verteilt werden, somit kalenderjährlich mit 1.250 € (= $\frac{1}{10}$ von 12.500 €). Insoweit erfolgt eine Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips des § 11 EStG. Der § 11 Abs. 2 Satz 4 EStG nimmt ein marktübliches Damnum/Disagio ausdrücklich von der Anwendung des Abflussprinzips nach § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG aus.

Fall 67: Schuldzinsenabzug bei Vermietungseinkünften nach Verkauf der Immobilie (§§ 9, 11, 21, 23 EStG, BFH, Urteil vom 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl II 2013, 275, BMF-Schreiben vom 27.07.2015 „Schreiben betr. Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjekts oder nach Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht; Anwendung der BFH-Urteile vom 21.01.2014, IX R 37/12, BStBl II 2015, 631), vom 11.02.2014, IX R 42/13, BStBl II 2015, 633) und vom 08.04.2014, IX R 45/13, BStBl II 2015, 635)“, Beck StE 1 § 21/16)

Sachverhalt:

Berta erwarb mit Notarvertrag vom 01.01.2011 ein Mehrfamilienhaus in Berlin. Der Bodenwertanteil hat 100.000 € und der Gebäudewertanteil 600.000 € betragen. Während sich in den Jahren 2011 bis 2013 noch Netto-Kalt-Mieteinnahmen von 60.000 € jährlich erzielen ließen, waren ab 2014 aufgrund der schlechten Wohnlage nur noch jährlich 30.000 € zu erzielen. Dabei kam es auch zu längerem Wohnungsleerstand. Das Grundstück ist durch die Finanzierung der Anschaffungskosten im Jahre 2011 mit einer Grundschuld von 600.000 € belastet.

Am 01.01.2020 verkauft Berta die Immobilie für insgesamt 400.000 €. Sie setzt zwar den gesamten Veräußerungserlös zur Schuldentilgung ein, kann damit aber dennoch die verbleibenden Grundschulden nicht vollständig ausgleichen. Nach dem Verkauf der Immobilie muss Berta noch 150.000 € bei der Bank abzahlen. Die jährlichen Schuldzinsen betragen 7.500 €.

Aufgabe: Kann Berta die Schuldzinsen für die ehemaligen Grundstücksanschaffungskosten nach der Veräußerung als Werbungskosten berücksichtigen?

Lösung:

Mit der vormaligen Vermietung der Immobilien erzielte Berta Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, sog. Überschusseinkunftsart. Mit dem Verkauf der Immobilien erzielt Berta keine Einkünfte aus der Vermietung der Immobilie mehr. Fraglich ist, ob sie die nachträglichen Schuldzinsen weiterhin als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen kann. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Zwar wurde die Immobilie ursprünglich zur Erzielung von Vermietungseinkünften erworben und damit sind auch Finanzierungskosten wie Schuldzinsen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG als Werbungskosten abziehbar. Jedoch erzielt Berta nun keine Einkünfte diesbezüglich mehr und der Veranlassungszusammenhang zu den Vermietungseinkünften könnte gelöst worden sein. Der BFH hat mit Urteil vom 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl II 2013, 275 entschieden, dass Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, welche der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Wohngrundstücks dienen, auch nach einer gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren Veräußerung der Immobilie, weiter als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können.

Der BFH ist damit von der bisherigen Rechtsprechung abgewichen. Ursache hierfür ist die auf 10 Jahre erweiterte Erfassung von Wertsteigerungen bei der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken. Der Gesetzgeber habe damit eine Grundentscheidung getroffen, dass zur Erzielung von Einkünften dienende Wohngrundstücke für den genannten Zeitraum, das heißt über einen reinen fiskalpolitisch gerechtfertigten „Spekulationszeitraum“ hinaus, nicht mehr dem privaten, sondern dem steuerrechtlich erheblichen Vermögensbereich zuzuordnen sind. Ein etwaiger Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften unterliegt damit der Besteuerung.

Vor diesem Hintergrund ist das bisher von der Rechtsprechung bemühte Argument, dass der Fortbestand eines dem Verkaufserlös der veräußerten Einkunftsquelle übersteigende Restdarlehen habe seine Ursache im privaten Vermögensbereich und führt daher nicht zu einem steuerbaren Veräußerungsverlust, nicht länger ergiebig. Der BFH führt in seinem Urteil weiterhin aus, dass somit ein ursprünglich gesetzter Veranlassungszusammenhang zwischen einem Restdarlehen, das der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Mieteinkünften erworbenen Immobilienobjektes diene, auch dann grundsätzlich weiterhin besteht, wenn der Steuerpflichtige das Objekt veräußert und der Erlös aus der Veräußerung nicht ausreicht, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen. Wichtig für den Werbungskostenabzug ist jedoch, dass zum einen der gesamte Veräußerungserlös zur Schuldentilgung eingesetzt wird und dass der Veranlassungszusammenhang zu den Vermietungseinkünften nicht bereits vor der Veräußerung dergestalt aufgelöst wird, als gar keine Vermietungsabsicht mehr bestand.

Maßgeblich für die Berücksichtigung von Schuldzinsen als Werbungskosten ist danach vielmehr der ursprünglich gesetzte wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang, der eben nicht schon durch die Veräußerung der Einkunftsquelle gelöst wird. Gleiches gilt nach Ansicht des BFH, für Veräußerungen der ehemaligen Vermietungsimmobilie außerhalb der 10-jährigen Veräußerungsfrist.

Im vorliegenden Sachverhalt hat Berta das Mehrfamilienhaus jedoch innerhalb der 10-jährigen Veräußerungsfrist gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG veräußert. Bis zum Zeitpunkt der Veräußerung bestand eine Vermietungsabsicht, sodass die Einkunftserzielungsabsicht nachweislich nicht aufgegeben worden ist.

Reicht der erzielte Veräußerungspreis nicht aus, um die verbleibenden Anschaffungskosten bzw. die Grundschuld zu tilgen, sind die daraus verbleibenden weiteren Schuldzinsen weiterhin als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig. Berta kann daher die Schuldzinsen von jährlich 7.500 € bis zur vollständigen Tilgung der verbleibenden Grundschuld als nachträgliche Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG berücksichtigen. Die damit entstehenden Vermietungsverluste sind unter Beachtung des § 10d EStG uneingeschränkt ausgleichsfähig.

Hinweis! Vgl. hierzu auch das überarbeitete BMF-Schreiben vom 27.07.2015 „Schreiben betr. Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjekts oder nach Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht; Anwendung der BFH-Urteile vom 21.01.2014, IX R 37/12, BStBl II 2015, 631), vom 11.02.2014, IX R 42/13, BStBl II 2015, 633) und vom 08.04.2014, IX R 45/13, BStBl II 2015, 635)“, Beck StE 1 § 21/16.

Fall 68: Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§§ 7i, 11b EStG, § 82b EStDV, R 7i EStR)

Sachverhalt:

Anton erwarb in Berlin ein Grundstück, das mit einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude bebaut ist. Der Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr des im Jahr 1904 hergestellten Gebäudes erfolgte zum 01.07.2020.

Die Anschaffungskosten des Grundstücks teilen sich wie folgt auf:

- 200.000 € Bodenwertanteil,
- 600.000 € Gebäudewertanteil.

In der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 werden umfangreiche Arbeiten an dem Gebäude durchgeführt. Die nach Landesrecht zuständige Denkmalschutzbehörde hat die Arbeiten überwacht und für 150.000 € denkmalschutzgerechte Arbeiten bescheinigt. Weitere 50.000 € erfüllten nicht die von der Denkmalschutzbehörde geforderten Bedingungen. Das Gebäude wird, wie bereits schon vor der Renovierung, zu Wohnzwecken fremd vermietet.

Aufgabe: Wie sind die für das Gebäude aufgewandten Beträge steuerlich zu berücksichtigen?

Alternative: Was wäre steuerlich zu berücksichtigen, wenn zunächst nach der Anschaffung keine Arbeiten an dem denkmalgeschützten Gebäude durchgeführt werden, aber nach Ablauf von fünf Jahren für 75.000 € die Fassade repariert wird? Die Maßnahme würde von der zuständigen Landesdenkmalschutzbehörde als denkmalschutzwürdig anerkannt und bescheinigt werden.

Lösung:

Mit der Vermietung des Gebäudes erzielt Anton Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt es sich um eine Überschusseinkunftsart (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten). Nach § 11 EStG gilt damit grundsätzlich das Zu- und Abflussprinzip. Jedoch sind nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG die Vorschriften über die AfA zu beachten.

Die Anschaffungskosten des von Anton zum 01.07.2019 angeschafften Gebäudes betragen 600.000 €. Da das Gebäude vor dem 01.01.1925 fertiggestellt worden ist, beträgt die AfA hierfür nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG 2,5 % der Anschaffungskosten.

Aufgrund der Anschaffung zum 01.07.2020 sind von den Abschreibungen des Jahres 2020 (15.000 €) zeitanteilig nur 7.500 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.