

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer Januar 2023

1. Absetzungen für Substanzverringerung durch eine KG nach Erwerb vom Kommanditisten

Ein zur Inanspruchnahme von Absetzungen für Substanzverringerung berechtigender Anschaffungsvorgang liegt auch dann vor, wenn eine Personengesellschaft einen Bodenschatz entgeltlich von ihrem Gesellschafter erwirbt und das Veräußerungsgeschäft einem Fremdvergleich standhält.

Hintergrund

H ist an der KG neben der Komplementärin (V-GmbH) als einziger Kommanditist beteiligt. Die KG betreibt die Erschließung und die Verwertung von Kiesvorkommen.

H veräußerte der KG ein in seinem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen befindliches Grundstück sowie eine noch zu vermessende Fläche auf weiteren, ebenfalls zu seinem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken einschließlich des enthaltenen Kiesvorkommens.

Das Finanzamt versagte der KG die für das Kiesvorkommen vorgenommenen Absetzungen.

Das Finanzgericht gab der hiergegen erhobenen Klage statt. Der Erwerb des Kiesvorkommens durch die KG von ihrem Kommanditisten H sei als Vertrag zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter anzuerkennen. Die Vereinbarungen seien fremdüblich. Es sei nicht erforderlich gewesen, Regelungen für eine Versagung der Abbaugenehmigung oder eine Anpassung des Kaufpreises für den Fall vorzusehen, dass die tatsächliche Menge des Kiesvorkommens von der in dem Vertrag angenommenen Menge abweiche.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und wies die Klage ab. Das Finanzgericht hat zwar zutreffend entschieden, der Inanspruchnahme von Absetzungen für Substanzverringerung stehe nicht entgegen, dass die KG das Kiesvorkommen von ihrem Gesellschafter H erworben hat. Das Finanzgericht hat jedoch zu Unrecht angenommen, der Erwerb durch die KG entspreche den Kriterien der Fremdüblichkeit.

Grund und Boden einerseits und ein darin als Bodenschatz enthaltenes Kiesvorkommen andererseits stellen steuerrechtlich 2 selbstständige und gleichwertig nebeneinander bestehende Wirtschaftsgüter dar, die auch verschiedenen Vermögenssphären angehören können. Der Bodenschatz erlangt steuerrechtlich die Eigenschaft als selbstständiges Wirtschaftsgut, wenn mit seiner Aufschließung (etwa durch Stellen eines Antrags auf Genehmigung) oder seiner Verwertung (etwa durch Veräußerung) begonnen wird.

Die Vornahme von Absetzungen für Substanzverringerung ist an das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten geknüpft. Absetzungen für Substanzverringerung scheiden daher aus, wenn weder der Steuerpflichtige noch ein anderer Anschaffungskosten getragen hat. Dementsprechend ist ein im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Einlage in ein Betriebsvermögen zwar mit dem Teilwert anzusetzen. Beim Abbau dürfen Absetzungen für Substanzverringerung jedoch nicht vorgenommen werden. Demgegenüber liegt ein die Berechtigung zu Absetzungen für Substanzverringerung begründender Anschaffungsvorgang vor, wenn eine Personengesellschaft einen Bodenschatz entgeltlich von ihrem Gesellschafter erwirbt. Die Übertragung ist allerdings nur dann als Veräußerung durch den Gesellschafter und als Anschaffung durch die Gesellschaft – und nicht als Einlage – zu werten, wenn sich der Vorgang wie eine im Geschäftsverkehr zwischen fremden Dritten übliche Veräußerung von einem Rechtssubjekt an ein anderes Rechtssubjekt darstellt.

Hiervon ausgehend wäre die KG aufgrund der Anschaffung des Kiesvorkommens zur Vornahme von Absetzungen für Substanzverringerung berechtigt, wenn der zwischen ihr und H geschlossene Kaufvertrag steuerrechtlich anzuerkennen wäre. Dies ist jedoch – entgegen der Auffassung des Finanzgerichts – aufgrund fremdunüblicher Umstände nicht der Fall:

- **Verspätete Kaufpreiszahlung:** Die KG ist mit 100 % des Kaufpreises in Verzug geraten, ohne dass H Verzugszinsen verlangt hat. Die erste Teilzahlung (530.000 EUR) wurde erst etwas über einen halben Monat und die Schlusszahlung (28.100 EUR) erst knapp ein halbes Jahr nach dem Fälligkeitstermin geleistet.
- **Vorzeitige Kaufpreisrückzahlung:** Nach dem Kaufvertrag sollte eine Kaufpreisanpassung nach Beurkundung der Messungsanerkennung erfolgen. Die Beurkundung fand erst im September 2015 statt. Die Kaufpreisrückzahlung (10.010 EUR) hatte H jedoch bereits im März und Juni 2015 geleistet.
- **Vorzeitige Besitzübergabe:** Nach dem Kaufvertrag sollten Besitz, Nutzen und Lasten des Kaufgegenstands (Kiesvorkommen) mit der vollständigen Zahlung des Kaufpreises (also am 11.11.2014) auf die KG übergehen. Tatsächlich hat sie das Kiesvorkommen jedoch bereits unmittelbar nach Abschluss des Kaufvertrags, d. h. ab dem 1.5.2014, auf eigene Rechnung verkauft.

Die dargelegten Vollzugsmängel betreffen die Kaufpreiszahlung und den Besitzübergang und damit die Hauptpflichten der Vertragsbeteiligten. Sie greifen erheblich zulasten des H in die vereinbarte Risikoverteilung ein. Denn während der Abbau erst nach vollständiger Kaufpreiszahlung vorgesehen war, erfolgte dieser tatsächlich bereits unmittelbar nach Vertragsschluss, ohne dass die KG zu diesem Zeitpunkt irgendwelche Zahlungen auf den Kaufpreis erbracht hatte. Eine solche Vertragsdurchführung kann nicht als fremdüblich angesehen werden. Der Vertrag ist daher steuerlich nicht anzuerkennen. Auf die Frage, ob die getroffenen Vereinbarungen inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten, kommt es nicht mehr an.

2. **Bei Bösgläubigkeit des Erwerbers besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug**

Wusste der Erwerber oder hätte er wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an Lieferungen mit Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, ist der Erwerber als ein an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen. Ein Antrag auf Auszahlung der Vorsteuern kann hier versagt werden.

Hintergrund

Die antragstellende Großhändlerin handelte seit April 2019 in großem Umfang erstmals mit der Marke D, die sie seit September 2019 vornehmlich von dem Lieferanten E kaufte. Mit dem Verkauf der Ware an D ins Ausland tätigt die Antragstellerin steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen. Dies führt für die Antragstellerin zu hohen Vorsteuerüberschüssen aus den Rechnungen der E. Das Finanzamt verweigerte die Auszahlung der Vorsteuerüberschüsse, da die Antragstellerin in ein betrügerisches Umsatzsteuerkarussell mit D eingebunden sei.

Entscheidung

Nach Auffassung des Finanzgerichts ist der Antrag der Antragstellerin auf Auszahlung der Vorsteuern unbegründet. Der Vorsteuerabzug ist zu versagen, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Leistungsbezug an einem Umsatz beteiligt, bei dem der Leistende oder andere Beteiligte auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe in eine begangene Hinterziehung von Umsatzsteuer oder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzugs i. S. d. § 25 f UStG einbezogen waren. § 25 f UStG setzt die Rechtsprechung des EuGH zur Versagung des Vorsteuerabzugs in Fällen des Umsatzsteuerbetrugs insbesondere in Form von Ketten- oder Karussellgeschäften um. Trifft jedoch der Unternehmer alle Maßnahmen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sind, darf ihm der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

Liegen Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vor, kann ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer nach den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Leistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen. Die Finanzbehörden können jedoch von dem den Vorsteuerabzug begehernden Unternehmer nicht generell verlangen zu prüfen, ob der Aussteller der maßgeblichen Rechnung Unternehmer ist, ob er die fraglichen Gegenstände liefern konnte und ob er seinen umsatzsteuer-

lichen Pflichten beim Finanzamt nachgekommen ist. Die Feststellungslast für die Bösgläubigkeit des Leistungsempfängers trägt die Finanzbehörde.

Bei Entscheidung über den vorläufigen Rechtsschutzantrag lagen glaubhaft hinreichend objektive Umstände dafür vor, dass die E offenbar bereits seit Beginn der Geschäftsbeziehungen zur Antragstellerin an umsatzsteuerlichen Betrugsketten im Handel mit D beteiligt war. In diese war die Antragstellerin mit ihrem Leistungsbezug von E eingebunden. Dies hätte der Geschäftsführer der Antragstellerin wissen müssen. So verzeichnete die L, die "Vorlieferantin" von E, nach bisher eher unauffälligen Umsätzen im 4. Quartal 2019 plötzlich sehr hohe Umsätze. Gleichzeitig stellte sie von einem Monat auf den anderen ihre Handelsgeschäfte in einem großen Umfang auf den damaligen marktunerfahrenen Brancheneuling E um. Auch die festgestellten Liefer- und Zahlungsmodalitäten sind ein für betrügerische Lieferketten typisch. So lieferte L die Ware mit Zahlungsziel an die E. Auch musste die E die Ware nicht Zug um Zug, sondern erst nach Eingang der Zahlungen ihrer Abnehmer bezahlen, ohne dass jegliche Sicherheiten zu stellen waren.

Ein weiteres Merkmal für eine betrügerische Lieferkette ist die "Preisgestaltung" für den Handel mit den D. Hier hat die L für den Weiterverkauf einen Preisaufschlag von 3 bis 5 % vorgeschlagen. Letztendlich ist gerade die Ausgestaltung der Warentransporte (Einsatz eines Logistikunternehmens, bei dem die Ware gelagert wurde; Durchreichen der Ware von L über E an deren Abnehmer aufgrund von Freigaben nach Zahlungseingang; Zahlungsabwicklung über die Zahlungsplattform ausländischer Zahlungsdienstleisters durch L und E) ein weiteres Indiz für das Zusammenwirken der L und der E in einer betrügerischen Lieferkette.

Nach Überzeugung des Finanzgerichts hätte der Geschäftsführer der Antragstellerin wissen müssen, dass diese mit ihren Erwerben von der E in betrügerische Lieferketten einbezogen war. So entdeckte die Antragstellerin Ende Juni 2020 bei der Prüfung der Seriennummern auf den gelieferten Masterboxen und Einzelverpackungen der D, dass E wiederholt die Ware D angeboten hat, die schon einmal von der Antragstellerin gehandelt worden waren. Bereits zu diesem Zeitpunkt musste den Verantwortlichen der Antragstellerin bewusst sein, dass ein solcher Warenkreislauf bei Vorliegen üblicher Marktverhältnisse nicht erklärbar ist. Üblicherweise steigt der Preis mit jeder weiteren Stufe und dieselbe Ware kann nicht nochmals zum identischen oder gar niedrigeren Preis auf der vorgelagerten Handelsstufe verkauft werden.

3. Ist die Supervision in pflegenden und betreuenden Berufen umsatzsteuerfrei?

Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL erfasst auch Unterrichtseinheiten, die sich auf Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung beziehen. Die Anforderungen, die der EuGH an die Steuerfreiheit des Schul- und Hochschulunterrichts stellt, gelten hierfür nicht. Umsätze einer Supervisorin können nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL steuerfrei sein.

Hintergrund

A ist als Supervisorin für verschiedene Auftraggeber u. a. aus den Bereichen der Wohlfahrtspflege und Jugendhilfe tätig. Ihre Leistung gegenüber den Auftraggebern besteht darin, für die Teilnehmer an ihren Veranstaltungen, d. h. für die Arbeitnehmer ihrer Auftraggeber, Handlungsempfehlungen für den umsichtigeren Umgang mit den beruflichen Alltagsproblemen zu erarbeiten.

Das Finanzamt ging davon aus, die Supervisionsleistungen seien weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht steuerfrei.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die Supervisionsleistungen seien nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL steuerfrei. Insbesondere erbringe A Unterrichtstätigkeiten im Rahmen von Schul- und Hochschulunterricht. Sie habe ihre Tätigkeit auch als Privatlehrerin i. S. d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL ausgeübt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigt die Auffassung des Finanzgerichts, dass Supervisionsleistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit sind. A erfüllt sowohl die leistungsbezogenen als auch die unternehmerbezogenen Voraussetzungen des Befreiungstatbestands. Die Revision des Finanzamts wurde daher als unbegründet zurückgewiesen.

Unstreitig kommt eine Steuerfreiheit nach nationalem Recht nicht in Betracht. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG scheidet am Bescheinigungserfordernis und § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG an den dort aufgeführten unternehmerbezogenen Voraussetzungen. Ebenso kommt eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG nicht in Betracht, da die Supervisionsleistungen keine Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sind. Dafür reicht es nicht aus, wenn bei Supervisionen auch bei Heilbehandlungen eingesetzte Methoden angewandt werden und diese auch der gesundheitlichen Prophylaxe dienen können.

A erfüllt die leistungsbezogenen Befreiungsvoraussetzungen. Die Steuerfreiheit erfasst nach der EuGH-Rechtsprechung "Unterrichtseinheiten, die von Unterrichtenden ... erteilt werden und sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen", wobei diese Unterrichtseinheiten "die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende im Rahmen einer Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit einschließen". Es besteht zudem keine Beschränkung auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung oder zur Erlangung einer Qualifikation führt oder der eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt. Vielmehr kann der Unterricht auch andere Tätigkeiten einschließen. Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof bereits ausdrücklich entschieden, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL auch Unterrichtseinheiten erfasst, die sich auf Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung beziehen, so dass auch Supervisionsleistungen steuerfrei sein können.

A hat Sozialarbeiter, Sozialpädagogen sowie andere in der Pflege tätige Arbeitnehmer im Auftrag deren Arbeitgeber in ihrer eigenen Handlungskompetenz insbesondere gegenüber den jeweiligen Klienten geschult und weiterentwickelt. Gegenstand war die Vermittlung im beruflichen Alltag erforderlicher Kompetenzen, nicht die Lösung persönlicher Probleme der Teilnehmer im Sinne einer Therapie. Ziel der Tätigkeit der A war an erster Stelle das gemeinsame Erarbeiten von Lösungen und Handlungsmustern, die dazu befähigen sollten, künftig im beruflichen Umfeld auftretende Schwierigkeiten selbst oder gegenseitig kollegial zu überwinden. Die Leistungen der A bezogen sich damit nicht auf Veranstaltungen mit bloßem Freizeitcharakter. Dafür spricht auch, dass Auftraggeber der A nicht die Teilnehmer der Veranstaltungen selbst, sondern deren Arbeitgeber waren.

Der Unterricht wird unternehmerbezogen von einem Privatlehrer i. S. v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL erteilt, wenn der Lehrer Träger der Bildungseinrichtung ist und für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt. Danach war die A auch als "Privatlehrerin" i. S. d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL tätig. Denn sie handelte für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung. Sie war auch Trägerin der Bildungseinrichtung, da es ihren Auftraggebern um die Aus- und Fortbildung des eigenen Personals ging. A war Träger der Bildungseinrichtung, an der die Fortbildungsmaßnahmen erbracht wurden.

4. **Korrektur eines unrechtmäßigen Betriebsausgabenabzugs: Wem wird der Mehrgewinn zugerechnet?**

Ein Mehrgewinn, der aus der Korrektur nicht betrieblich veranlasster Betriebsausgaben stammt und im laufenden Gesamthandsgewinn enthalten ist, ist bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, wenn die zugrundeliegenden Aufwendungen ausschließlich einem Mitunternehmer zugutegekommen sind.

Hintergrund

A und B betrieben ein Ingenieurbüro als GbR mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Sie waren jeweils hälftig am Gewinn beteiligt.

Im Jahr 2020 kündigte A das Gesellschaftsverhältnis fristlos und schied aus der GbR aus. Sein Anteil wuchs dem B an. B hatte private Aufwendungen (z. B. Anschaffung privat verwendeter Gegenstände, insgesamt rund 14.000 EUR) ohne Zustimmung des A aus Gesellschaftsmitteln gezahlt.

Das Finanzamt sah die für private Zwecke des B bestrittenen Aufwendungen als nicht betrieblich veranlasst an. Es erhöhte die festgestellten laufenden Einkünfte der GbR um 14.000 EUR und rechnete den Gewinn A und B jeweils hälftig zu.

Die Klage, mit der sich A gegen diese hälftige Verteilung wandte, wies das Finanzgericht ab. Eine abweichende Gewinnverteilung komme nicht in Betracht, da etwaige Ausgleichsansprüche des A durchsetzbar wären.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und gab der Klage statt. Entgegen der Auffassung des FG ist der laufende Gesamthandsgewinn der GbR in Höhe des streitigen Betrags (14.000 EUR) allein dem B zuzurechnen und nur der Restgewinn nach dem Gewinnverteilungsschlüssel hälftig zu verteilen. Die alleinige Zurechnung des Mehrgewinns an B hängt nicht davon ab, dass ein Ersatzanspruch der GbR gegen B im Streitjahr nicht durchsetzbar war. Es genügt, dass die dem Mehrgewinn zugrundeliegenden nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen ausschließlich dem B zugutegekommen sind.

Haben zu Unrecht als Betriebsausgaben abgezogene Ausgaben nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zunächst sämtliche Gesellschafter entlastet, muss ein Mehrgewinn aus der späteren Nichtanerkennung des Betriebsausgabenabzugs grundsätzlich nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf alle Gesellschafter verteilt werden. Die Rückabwicklung des ungerechtfertigten steuermindernden Abzugs ist so vorzunehmen, dass die geltend gemachten Ausgaben im Ergebnis bei keinem der Gesellschafter in irgendeiner Form steuermindernd berücksichtigt werden.

Als Ausnahme hiervon können bei Personengesellschaften mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Einnahmen und Mehrgewinne aus der Korrektur eines ungerechtfertigten Betriebsausgabenabzugs allein demjenigen Mitunternehmer zuzurechnen sein, dem die Einnahmen und Aufwendungen ausschließlich zugutegekommen sind. Denn kein Steuerpflichtiger hat ein Einkommen zu versteuern, das tatsächlich einem anderen zugeflossen ist. Daher sind Einnahmen, die ein Mitunternehmer auf sein eigenes Konto umleitet, nur diesem Gesellschafter als Sonderbetriebseinnahmen zuzurechnen. Entsprechend sind Mehrgewinne aus der Korrektur von zu Unrecht als Betriebsausgaben behandelten Aufwendungen, die nur einem Mitunternehmer zugutegekommen sind, ebenfalls nur diesem Mitunternehmer zuzurechnen. Die Besteuerung hat sich in diesen Fällen danach zu richten, was im Gewinnermittlungszeitraum tatsächlich geschehen ist.

Mit der Sonderbetriebseinnahme des die Einnahmen verkürzenden Mitunternehmers kann zwar ein Ersatzanspruch der Mitunternehmerschaft gegen diesen Mitunternehmer korrespondieren. Die Durchsetzbarkeit dieses Anspruchs beeinflusst jedoch (bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) nicht die vom Gewinnverteilungsschlüssel abweichende Zurechnung der verkürzten Einnahmen bei diesem Mitunternehmer. Denn ein Gewinn bei der Gesellschaft kann erst entstehen, wenn der Ersatzanspruch vom Schädiger tatsächlich erfüllt wird.

Das gilt entsprechend für die Zurechnung eines Mehrgewinns, der auf Ebene der Mitunternehmerschaft aufgrund der Korrektur zu Unrecht geltend gemachter Betriebsausgaben entsteht, die ausschließlich einem Mitunternehmer zugutegekommen sind. Auch hier hängt die vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweichende Zurechnung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht davon ab, dass im Jahr der Verausgabung ein uneinbringlicher Ersatzanspruch gegen den begünstigten Mitunternehmer vorliegt. Denn wenn ein Ersatzanspruch der Gesellschaft nicht erfüllt wird, hat sich die Besteuerung danach zu richten, was tatsächlich geschehen ist. Der als Teil des laufenden Gesamthandsgewinns zu erfassende Mehrgewinn ist demjenigen Mitunternehmer zuzurechnen, dem die von der Gesellschaft getragenen Ausgaben ausschließlich zugutegekommen sind. Ein etwaiger Ersatzanspruch der Gesellschaft ist erst zu berücksichtigen, wenn er erfüllt wird.

5. Sind die Säumniszuschläge verfassungsgemäß?

Bei summarischer Prüfung bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge.

Hintergrund

Die A-GmbH entrichtete die Lohnsteuer und die Umsatzsteuer für Juli 2021 (fällig zum 10.8.2021) erst am 20.8.2021. Die für den angefangenen Monat berechneten Säumniszuschläge von 1 % (28 EUR zur Lohnsteuer und 14 EUR zur Umsatzsteuer) beglich sie nicht.

Gegen den entsprechenden Abrechnungsbescheid legte A Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV). Das Finanzamt stellte das Einspruchsverfahren ruhend und lehnte die AdV ab. Hierauf beantragte A die AdV beim Finanzgericht. Dieses gab dem Antrag statt und setzte die Vollziehung des Abrechnungsbescheids bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung aus.

Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge wegen des darin enthaltenen Zinsanteils ernstlich zweifelhaft erscheine.

Gegen die AdV des Abrechnungsbescheids durch das Finanzgericht wandte sich das Finanzamt mit der Beschwerde zum Bundesfinanzhof.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof gab der Beschwerde statt. Er hob den AdV-Beschluss des Finanzgerichts auf und lehnte die AdV ab. Zum einen hat der entscheidende VI. Senat – im Gegensatz zum V. und VII. Senat – keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit und der Unionsrechtskonformität der verwirkten Säumniszuschläge. Zum anderen fehlt es auch an dem im Streitfall erforderlichen (besonderen) Aussetzungsinteresse.

Nach der Auffassung des BVerfG verstößt § 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO gegen Art. 3 Abs. 1 GG und ist daher verfassungswidrig, soweit er auf Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2014 Anwendung findet. Aufgrund einer Fortgeltungsanordnung für die Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 ist der Zinssatz von 6 % p. a. allerdings erst für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 nicht mehr anwendbar.

§ 233a AO und § 240 AO regeln unterschiedliche Sachverhalte. Die nach § 233a AO geregelte Vollverzinsung soll typisierend Zins- und Liquiditätsvorteile erfassen, die dadurch entstehen, dass zwischen Entstehung des Steueranspruchs und seiner Fälligkeit ein Zeitraum von mehreren Jahren liegen kann. Die Nachzahlungszinsen sind dementsprechend weder Sanktion noch Druckmittel, sondern ein Ausgleich für die Kapitalnutzung. Säumniszuschläge sind demgegenüber ein Druckmittel, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll. Außerdem wird eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung und ein Ausgleich für den Verwaltungsaufwand bezweckt. Aufgrund dieser Unterschiede kann die Entscheidung des BVerfG zur Vollverzinsung auf § 240 AO auch nicht allein wegen eines gedachten Zinsanteils der Säumniszuschläge übertragen werden.

Die Typisierung der Zuschläge der Höhe nach obliegt der "Einschätzungsprärogative" des Gesetzgebers. Die Höhe wäre erst dann nicht mehr zu rechtfertigen, wenn sie unter veränderten Umständen mit dem Gesetzeszweck unvereinbar wäre. Davon ist aber – auch unter Berücksichtigung des seit 2014 währenden strukturellen Niedrigzinsniveaus – nicht auszugehen. Zum einen lässt sich § 240 AO nicht entnehmen, in welchem Verhältnis die vom Gesetz verfolgten Zwecke (Druckmittel, zinsähnliche Funktion, Verwaltungsaufwand) zueinanderstehen. Wegen dieser multifunktionalen Zielsetzung lässt sich der Zinsanteil nicht belastbar beziffern. Zum anderen könnte selbst ein gedachter Zinsanteil von 0,5 % pro angefangenem Monat nicht zu ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit des § 240 Abs. 1 Satz 1 AO führen. Denn ein Säumniszuschlag von 1% für jeden angefangenen Monat wäre jedenfalls bei verspäteter Zahlung von Lohnsteuer und Umsatzsteuer verhältnismäßig, da die Lohnsteuer vom Arbeitgeber gewissermaßen treuhänderisch für den Arbeitnehmer eingezogen wird und die Umsatzsteuer im Kaufpreis enthalten ist.

Bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines formell ordnungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes erfordert die AdV grundsätzlich ein besonderes berechtigtes Interesse an der AdV. Der Bundesfinanzhof hält an dieser Voraussetzung jedenfalls in einem Bagatellfall (weiterhin) fest, wenn ausschließlich verfassungsrechtliche Einwendungen gegen ein Gesetz erhoben werden. Das gebietet der Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes. Im Streitfall kann nicht angenommen werden, dass die Säumniszuschläge von insgesamt 42 EUR bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens für A zu einem irreparablen Nachteil führen könnten.

6. Wie erfolgt die Besteuerung bei einer Betriebsaufgabe?

Ein Steuerpflichtiger, der im Rahmen einer Betriebsaufgabe betriebliche Wirtschaftsgüter gegen wiederkehrende Bezüge veräußert, kann – wie bei der Betriebsveräußerung gegen wieder-

wiederkehrende Bezüge – zwischen der Sofortbesteuerung und der Zuflussbesteuerung des entsprechenden Gewinns wählen.

Hintergrund

Die A stellte ihren Betrieb (Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich) Ende 2013 ein. Einen Großteil der Wirtschaftsgüter veräußerte sie an eine GmbH gegen die Zahlung einer lebenslangen monatlichen Rente ab Januar 2014. Von der Veräußerung ausgenommen war der bis dahin zum Betriebsvermögen gehörende Grundstücksteil mit aufstehenden Gebäuden und fest installierten Betriebsvorrichtungen sowie weitere nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörende Wirtschaftsgüter (Pkw usw.). Als Übertragungsstichtag wurde der 2.1.2014 vereinbart. An diesem Tag übergab die A die entsprechenden Wirtschaftsgüter an die GmbH und überführte die übrigen Wirtschaftsgüter in ihr Privatvermögen.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuer-Bescheid 2014 den Aufgabegewinn in voller Höhe und unterwarf ihn der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG. A wandte ein, es bestehe ein Wahlrecht auf Anwendung der Zuflussbesteuerung.

Das Finanzgericht wies die entsprechende Klage der A ab. Da sie das Betriebsgrundstück als wesentliche Betriebsgrundlage in ihr Privatvermögen überführt habe, liege eine Betriebsaufgabe vor. Anders als im Fall der Veräußerung des Betriebs verblieben in einem solchen Fall dem Steuerpflichtigen ausreichende Mittel zur Zahlung der Einkommensteuer, die aufgrund der Sofortbesteuerung des Aufgabegewinns anfalle.

Entscheidung

Die Revision der A war erfolgreich. Die A konnte das Wahlrecht ausüben, den Betriebsaufgabegewinn, soweit er auf den Barwert der Leibrente entfällt, erst bei einem das Kapitalkonto und die Aufgabekosten übersteigenden Zufluss der Rentenzahlungen zu realisieren und die Rentenzahlungen insoweit als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern.

Für die Gewinnverwirklichung im Rahmen einer Betriebsaufgabe ist nicht deren Beginn, sondern der Zeitpunkt des einzelnen Aufgabeteilakts relevant. Denn der Aufgabegewinn kann in verschiedenen Veranlagungszeiträumen entstehen. Demnach liegt die Betriebsaufgabe hier im Jahr 2014. Denn A hat die zu ihrem Geschäftsbetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter erst zum 2.1.2014 an die GmbH veräußert und auch erst in diesem Zeitpunkt die übrigen Wirtschaftsgüter (insbesondere das Betriebsgrundstück als wesentliche Betriebsgrundlage) in ihr Privatvermögen überführt.

Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb gegen wiederkehrende Bezüge (insbesondere gegen eine Leibrente), gewähren Rechtsprechung und Finanzverwaltung das Wahlrecht zwischen Versteuerung eines begünstigten Veräußerungsgewinns im Veräußerungszeitpunkt oder Versteuerung nicht begünstigter nachträglicher gewerblicher Einkünfte bei Zufluss. Die Sofortbesteuerung ist zwar der gesetzliche Normalfall. Die Zuflussbesteuerung stellt aber "eine auf Billigkeitserwägungen unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes beruhende Ausnahmeregelung" dar. Im Vordergrund dieser Rechtsprechung steht die Ungewissheit der Rentenlaufzeit und damit das Risiko, dass im Fall eines frühen Todes des Veräußerers bei der Sofortbesteuerung mehr versteuert werden muss als dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugeflossen ist. Die Zuflussbesteuerung bewirkt die zeitliche Streckung der anfallenden Steuerzahlungen, die sich der Steuerpflichtige durch den Verlust der Begünstigungen des § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) und des § 34 EStG (ermäßigter Steuersatz) quasi "erkauft".

Nach der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Betriebsaufgabe ist der Veräußerer ebenso wie bei einer Betriebsveräußerung nicht mehr Inhaber des Betriebs. Wie bei einer Betriebsveräußerung liegt es in seinem Interesse, für die Veräußerung im Rahmen einer Betriebsaufgabe nicht mehr Steuer zahlen zu müssen, als er bei tatsächlich zugeflossenen Rentenzahlungen müsste. Dieses Risiko ist auch bei einer Betriebsaufgabe vorhanden. Stirbt der (frühere) Betriebsinhaber vor Erreichen seiner statistischen Lebenserwartung, hätte er einen Gewinn zu versteuern, der nachträglich nicht korrigiert werden kann, da kein rückwirkendes Ereignis gegeben ist, sondern sich ein vertragsimmanentes Wagnis konkretisiert.

Aufgrund des Wagnischarakters und im Hinblick auf den Versorgungscharakter derartiger Bezüge erscheint eine Gleichbehandlung von Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe gegen wiederkehrende

Bezüge zwingend. Dies gilt umso mehr, als im Fall der Betriebsveräußerung das Wahlrecht, die wiederkehrenden Bezüge erst bei Zufluss zu versteuern, schon dann eröffnet ist, wenn nur ein Teil des Kaufpreises in wiederkehrenden Bezügen und der andere Teil als Einmalzahlung erbracht wird.

7. **Wie ist ein Verzicht auf die Privatliquidation gegen monatliche Zahlungen zu bewerten?**

Verzichtet der Chefarzt gegenüber dem Klinikträger auf das ihm eingeräumte Recht zur Privatliquidation gegen monatliche Ausgleichszahlungen, damit der Klinikträger selbst gegenüber Privatversicherten abrechnen kann, liegt eine steuerbare Verzichtsleistung vor, die nicht als Verzicht auf die zukünftige Erbringung von Heilbehandlungsleistungen steuerfrei ist.

Hintergrund

A war als Medizinprofessor und als Direktor einer Klinik tätig. Er war berechtigt, Patienten privat zu behandeln und hierfür zu liquidieren. Aufgrund einer Besitzstandsregelung stand ihm dieses Recht bis zum Ausscheiden aus dem Dienst zu.

Im Rahmen der Neuorganisation des Klinikbetriebs vereinbarten A, die Universität und die Klinik, dass A auf das Privatliquidationsrecht verzichtet und an eine Forschungseinrichtung der Universität versetzt wird. Die Klinik verpflichtete sich, zum Ausgleich für den Verzicht monatliche Zahlungen an A bis zum Ruhestand zu leisten.

A behandelte die Zahlungen als nicht umsatzsteuerbare Entschädigungen für den Wegfall seiner Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit.

Das Finanzamt bejahte dagegen die Umsatzsteuer-Pflicht. Das Finanzgericht gab der Klage mit der Begründung statt, der von A erbrachte Verzicht sei überwiegend beamtenrechtlich veranlasst und deshalb von ihm nicht als Unternehmer erbracht worden. Auch bei (unterstellter) Steuerbarkeit sei der Verzicht wegen der spiegelbildlichen Besteuerung von Leistung und entgeltlichem Verzicht nach § 4 Nr. 14 UStG (ärztliche Heilbehandlung) steuerfrei.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof widerspricht dem Finanzgericht. Das Finanzgerichtsurteil wurde aufgehoben und die Klage abgewiesen. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts liegt eine steuerbare Verzichtsleistung vor, die nicht als Verzicht auf die zukünftige Erbringung von Heilbehandlungsleistungen steuerfrei ist.

Ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis. Dabei kann ein entgeltlicher Leistungsaustausch auch vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm (sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage) zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet.

A erbrachte aufgrund der Vereinbarung eine sonstige Leistung durch Unterlassen, indem er auf das ihm eingeräumte Recht zur Privatliquidation und damit auf eine ihm zustehende vermögenswerte Rechtsposition verzichtete. Das Klinikum erlangte damit das Recht, die vom Nachfolger des A erbrachten Behandlungen von Privatpatienten und Selbstzahlern selbst abrechnen zu können.

Der Verzicht des A auf das Recht zur Privatliquidation erfolgte auch als Unternehmer. Er war nicht in erster Linie beamtenrechtlich veranlasst. Beamtenrechtlich veranlasst war lediglich der Verzicht auf die Klinikleitung und die Zustimmung zur Versetzung in eine andere Einrichtung der Universität. Der Ausgleich wurde jedoch (nach zutreffender Auslegung des Vertrags) vorwiegend für den Verzicht auf das Recht zur Privatliquidation und nicht für die Aufgabe der Position als Klinikdirektor gezahlt.

Das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes schließt es aus, das Entgelt als nicht steuerbaren (echten) Schadensersatz zu qualifizieren. Zahlungen sind nur dann als Schadensersatz zu werten, wenn zwischen der Zahlung und der Leistung (anders als hier vorliegend) kein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Die Steuerfreiheit der Verzichtsleistung ergibt sich (entgegen der Ansicht des Finanzgerichts) auch nicht aufgrund der Rechtsprechung zur spiegelbildlichen Beurteilung ("actus-contrarius") von Leistung (steuerfreie Heilbehandlung) und Verzichtsleistung (Verzicht auf die steuerfreie Heilbehandlung). Fällt

ein Umsatz unter eine Steuerbefreiung, dann fällt die vertragliche Auflösung gegen Abfindung ebenfalls unter diese Befreiung.

Charakteristisch für die Steuerfreiheit als *actus-contrarius* ist, dass die jeweiligen Leistungen und der darauf bezogene Verzicht jeweils im Rahmen desselben Zweipersonenverhältnisses erfolgen. Davon unterscheidet sich die hier vorliegende Konstellation eines Dreipersonenverhältnisses, bei dem zunächst das Klinikum mit der Anstellung des A eine sonstige Leistung (nicht steuerbar) an A erbrachte, indem es diesem das Recht zur Privatliquidation einräumte (Nebentätigkeitsgenehmigung). Aufgrund dieser Genehmigung erbrachte A gegenüber seinen Patienten umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen. Für den Verzicht gegenüber dem Klinikum auf die weitere Behandlung von Privatpatienten erhielt A einen finanziellen Ausgleich. Die Verzichtleistung betraf unmittelbar nur das Rechtsverhältnis zwischen A und dem Klinikum und nicht (bzw. nur mittelbar) das Rechtsverhältnis zu seinen Patienten.

8. **Zur Bildung einer Rückstellung für die Verpflichtung aus einem Kundenkartenprogramm**

Verpflichtet sich ein Handelsunternehmen gegenüber den an seinem Kundenkartenprogramm teilnehmenden Kunden, diesen im Rahmen eines Warenkaufs Bonuspunkte bzw. Gutscheine zu gewähren, die der Karteninhaber bei einem weiteren Warenkauf als Zahlungsmittel einsetzen kann, ist für die am Bilanzstichtag noch nicht eingelösten Bonuspunkte bzw. Gutscheine eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, wenn wahrscheinlich ist, dass die Verbindlichkeit entsteht und das Unternehmen in Anspruch genommen werden wird.

Hintergrund

Die A-KG, die ein Handelsunternehmen betreibt, wies in der Bilanz zum 31.12.2010 eine Rückstellung für Bonuspunkte und Gutscheine aus, die sie den Inhabern einer A-Card gewährt hatte.

Die Karte wurde von der KG (und deren Tochter-/Partnerunternehmen) gemeinsam ausgegeben. Die Inhaber der Karte erhielten beim Einkauf Bonuspunkte auf den jeweiligen Wert ihres Einkaufs. Die Bonuspunkte wurden auf das Bonuspunktekonto des Karteninhabers übertragen. Die gutgeschriebenen Punkte konnten im A-Onlineshop oder (nach Ausstellung eines Gutscheins) im Store eingelöst werden. Eine Barauszahlung war ausgeschlossen.

Relevanter Zeitraum für die Ermittlung des Bonuspunktstands zum monatlichen Abrechnungszeitraum waren jeweils die davorliegenden letzten 12 Monate. Die Gutscheine waren 12 Monate gültig. Tatsächlich verfielen sie erst nach 36 Monaten.

Das Finanzamt war der Auffassung, die Einlösungsverpflichtung aus dem Bonussystem begründe zum Bilanzstichtag weder eine zu passivierende noch eine als Rückstellung zu berücksichtigende (ungewisse) Verbindlichkeit.

Das Finanzgericht gab der gegen den entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid im Streitpunkt statt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des Finanzamts zurück. Die KG musste für ihre Verpflichtungen aus der Gewährung von am Bilanzstichtag nicht eingelösten Bonuspunkten bzw. Gutscheinen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden. Dem steht das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG nicht entgegen.

Der Bundesfinanzhof hat eine zu passivierende Verbindlichkeit bejaht, wenn ein Unternehmen sog. "Gutmünzen" ausgibt und sich verpflichtet, diese unter Anrechnung auf den Kaufpreis zurückzunehmen oder bar auszuzahlen. Denn aufgrund der Verpflichtung zur Barauszahlung sei eine unbedingte und in ihrer Höhe feststehende Verbindlichkeit entstanden.

Bei Kundengutscheinen, die einen Anspruch auf eine Preisermäßigung für Friseurleistungen gewährten, hat der Bundesfinanzhof dagegen eine Verbindlichkeit nicht anerkannt, da die Belastung des ausgebenden Unternehmens davon abhing, ob die Inhaber der Gutscheine eine Dienstleistung zu dem ermäßigten Entgelt in Anspruch nehmen. Das Entstehen der entsprechenden Verbindlichkeit sei daher dem Grunde nach ungewiss. Die Verpflichtung sei im bilanzrechtlichen Sinn noch nicht entstanden.

Die KG war zwar verpflichtet, die Bonuspunkte bzw. Gutscheine bei einem weiteren Warenkauf auf den Kaufpreis anzurechnen. Die tatsächliche Einlösung durch Anrechnung war allerdings stets vom

Erwerb weiterer Waren durch den Karteninhaber und dessen Einlösungsverlangen abhängig. Soweit es hieran am Bilanzstichtag fehlte, bestand daher noch keine Verpflichtung der KG, die von den Kunden hätte erzwungen werden können. Die Verpflichtung der A-KG war zum Bilanzstichtag dem Grunde nach ungewiss und damit rechtlich noch nicht entstanden. Eine Verbindlichkeit konnte daher noch nicht bilanziert werden.

Die A-KG hatte allerdings eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, da die Anrechnungsverpflichtung ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag hat. Der Bonus führt zu einer Ermäßigung des ersten Warenkaufs. Denn bereits mit der Bonusgewährung beim ersten Warenkauf ergibt sich für die KG eine wirtschaftliche Belastung, da sie jedenfalls faktisch zum Abschluss eines weiteren Kaufvertrags mit dem Karteninhaber und rechtlich zur Einlösung der Bonuspunkte und Gutscheine verpflichtet ist. Anders als im "Friseurgutschein-Fall" rabattiert die KG deshalb keine künftige Leistung, sondern gewährt einen Nachlass auf bereits getätigte Einkäufe des Kundenkarteninhabers.

Die Entstehung der Verpflichtung zur Anrechnung der ausgegebenen Bonuspunkte und Gutscheine war für die KG auch hinreichend wahrscheinlich. Denn sie war (bei einem weiteren Warenkauf durch den Kunden) zu deren Einlösung verpflichtet und es war wahrscheinlich, dass die Kunden im Rahmen des weiteren Warenkaufs tatsächlich eine Verrechnung ihres Guthabens verlangen würden. Nach den Erfahrungswerten für die Vorjahre zum Verfall von Bonuspunkten und Gutscheinen ergab sich im stationären Handel eine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme von 60 % und im Onlineshop sogar von über 80 %.

§ 5 Abs. 2a EStG knüpft daran an, dass der Schuldner zur Erfüllung nicht sein aktuelles, sondern nur sein künftiges Vermögen einsetzen muss. Nicht die Verpflichtung selbst, wohl aber deren Erfüllung muss vereinbarungsgemäß vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängig sein. Das liegt hier nicht vor. Denn bereits die mit der Anrechnungsverpflichtung verbundene Gewährung der Bonuspunkte bzw. Gutscheine hat zu einer Belastung des zum Bilanzstichtag vorhandenen Vermögens der KG geführt.