

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer Februar 2023

1. Ersatzzustellung setzt Übergabeversuch voraus – auch bei einer Pandemie

Eine wirksame Ersatzzustellung durch Einlegen in einen Briefkasten setzt auch während der Covid-19-Pandemie voraus, dass zuvor ein erfolgloser Versuch der Ersatzzustellung in der Wohnung oder den Geschäftsräumen des Adressaten unternommen wurde.

Hintergrund

Das mit der Revision angefochtene Finanzgerichtsurteil wurde am 19.6.2021 (Samstag) mittels Zustellungsurkunde in den Briefkasten der Kanzlei der Prozessbevollmächtigten (Steuerberater-GmbH) eingelegt. Der Zusteller hatte auf dem Briefumschlag als Zustellungsdatum den 19.6.2021 vermerkt und durch Ankreuzen angegeben, dass die Übergabe des Schriftstücks in der Wohnung bzw. in dem Geschäftsraum nicht möglich war und er das Schriftstück in den zur Wohnung bzw. zum Geschäftsraum gehörenden Briefkasten eingelegt habe. Unter Zugrundelegung des 19.6.2021 als Zustellungsdatum lief die 1-monatige Revisionseinlegungsfrist am 19.7.2021 ab.

Die Revision der Kläger ging erst am 20.7.2021 beim Bundesfinanzhof ein. Auf den Hinweis der Senatsgeschäftsstelle, die Monatsfrist sei versäumt, beantragten die Kläger beim Bundesfinanzhof, festzustellen, dass die Revision zulässig ist. Die Zustellungsurkunde sei unrichtig. Denn die Zusteller hätten während Covid-19-Pandemie die persönliche Übergabe in den Kanzleiräumen in keinem Fall versucht.

Der Senat hat daraufhin Beweis erhoben durch Vernehmung des Postzustellers (Z). Dieser hat erklärt, im fraglichen Zeitraum habe es die (mündliche) Anweisung gegeben, aufgrund der Covid-19-Pandemie förmliche Zustellungen kontaktlos vorzunehmen. Die Zusteller hätten die Sendungen ohne Kundenkontakt und ohne Klingeln sogleich in den Briefkasten einlegen und dies durch Datum und Namenszeichen beurkunden sollen.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass die Revision zulässig ist. Die Einlegungsfrist ist gewahrt, da die Ersatzzustellung auch während der Covid-19-Pandemie den Versuch der Übergabe des Schriftstücks voraussetzt.

Eine Zustellungsurkunde begründet wie eine öffentliche Urkunde den vollen Beweis der darin bezeugten Tatsachen. Allerdings ist der Gegenbeweis (Beweis der Unrichtigkeit der in der Urkunde bezeugten Tatsachen) zulässig. Dieser Gegenbeweis ist im Streitfall aufgrund der Zeugenaussage erbracht. Denn nach der Aussage des Z wurde dieser von seinem Amtsleiter mündlich angewiesen, wegen der Covid-19-Pandemie Zustellungen kontaktlos vorzunehmen und insbesondere auf ein Betätigen der Klingel vor dem Einlegen der Sendung in den Briefkasten zu verzichten. So habe er es auch in dem vorliegenden Fall gehandhabt. Demgegenüber kommt der schriftlichen Auskunft der Deutschen Post AG kein hoher Beweiswert zu. Denn das Nichtbestehen von Anweisungen zu Übergabeversuchen zu Zeiten der Covid-19-Pandemie schließt nicht aus, dass der für Z zuständige Vorgesetzte für seinen Arbeitsbereich mündlich eine hiervon abweichende individuelle Anweisung erteilt hat.

Eine Ersatzzustellung nach § 180 Satz 1 ZPO durch Einlegen in den Briefkasten, bei der nicht zuvor der Versuch einer persönlichen Übergabe des Schriftstücks vorgenommen wird, ist unwirksam. Das gilt auch dann, wenn der Zusteller den Übergabeversuch (wahrheitswidrig) förmlich beurkundet. Der volle Beweis der öffentlichen Urkunde wird durch den Gegenbeweis der Unrichtigkeit der in der Urkunde bezeugten Tatsachen beseitigt. Unerheblich ist auch, ob am 19.6.2021 in der Kanzlei tatsächlich eine Person anwesend war, die das Schriftstück hätte entgegennehmen können. Entscheidend ist nicht, ob eine persönliche Übergabe objektiv möglich gewesen wäre, sondern dass der Zusteller einen Sachverhalt (vorheriger Übergabeversuch) beurkundet hat, der nicht dem tatsächlichen Geschehensablauf entspricht.

Der Gesetzgeber hat zwar Erleichterungen in zahlreichen anderen Rechtsbereichen geschaffen. Zu §§ 178, 180 ZPO fehlt jedoch eine entsprechende Ausnahmeregelung.

Verstößt eine Ersatzzustellung durch Einlegen in den Briefkasten gegen zwingende Zustellungsvorschriften, tritt eine Heilung erst in dem Zeitpunkt ein, in dem der Empfänger das Schriftstück tatsächlich in die Hand bekommt. Dies war hier mit der Leerung des Briefkastens am Morgen des 21.6.2021 (Montag) der Fall. Die dadurch ausgelöste 1-monatige Frist für die Einlegung der Revision endete somit am 21.7.2021. Mit dem Eingang der Revisionschrift beim Bundesfinanzhof am 20.7.2021 ist diese Frist daher gewahrt worden.

2. Gelegentlicher Erwerb von Pkw: Ist ein Vorsteuerabzug möglich?

Der Vorsteuerabzug aus dem nur gelegentlichen Erwerb eines Pkw steht einem Unternehmer mit andersartiger Haupttätigkeit nur dann zu, wenn damit eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet oder die wirtschaftliche Haupttätigkeit des Unternehmers unmittelbar, dauernd und notwendig erweitert wird.

Hintergrund

Die A GmbH ist die geschäftsführende Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG (KG). Die A erhielt als Komplementär-GmbH eine Haftungsvergütung von 2.500 EUR im Jahr und verzichtete auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A sowie alleiniger Kommanditist der KG ist GF. Das zunächst als Einzelkaufmännisch betriebene Unternehmen des GF übernahm die KG im Jahr 2015 im Wege der Ausgliederung.

Im Jahr 2015 erwarb die A GmbH ein Fahrzeug zum Kaufpreis von 319.327 EUR zzgl. 60.672 EUR Umsatzsteuer und ein weiteres Fahrzeug zum Kaufpreis von 125.966 EUR zzgl. 23.933 EUR USt. In der Bilanz der A GmbH wurden die Fahrzeuge im Umlaufvermögen aktiviert und eine Verbindlichkeit gegenüber GF passiviert, der die Fahrzeuge vom Konto seines Einzelunternehmens vor Ausgliederung bezahlte. Anlässlich einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte die Prüferin noch im Jahr 2015 fest, dass beide Fahrzeuge verschlossen, abgedeckt und nicht zugelassen in einer Halle abgestellt waren.

Das Finanzamt versagte der A GmbH den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Fahrzeuge.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die A GmbH habe die Fahrzeuge mit Verkaufsabsicht erworben. Der Erwerb und der Verkauf seien nachhaltig ausgeübt worden. Das ergebe sich aus der Häufigkeit und Dauer der von GF selbst zunächst als Einzelkaufmann und später im Rahmen der KG bzw. der A GmbH ausgeübten Tätigkeiten auf dem Markt für hochpreisige Fahrzeuge.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof widerspricht der Auffassung des Finanzgerichts. Der Erwerb der Fahrzeuge begründet bei eigenständiger Betrachtung keine wirtschaftliche oder unternehmerische Tätigkeit der A GmbH.

Der Vorsteuerabzug ist gegeben, soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden. Die Verwendung für Zwecke der besteuerten Umsätze erfordert, dass der Steuerpflichtige diese Umsätze im Rahmen seiner "wirtschaftlichen Tätigkeiten" ausführt. Diese ist dahingehend definiert, dass sie alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden umfasst. Dieser objektive Begriff erstreckt sich auf einen weiten Bereich, wobei die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird. Eine Tätigkeit ist im Allgemeinen wirtschaftlich, wenn sie nachhaltig ist und gegen Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt.

Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Der Begriff "Nutzung" bezieht sich auf alle Vorgänge, die darauf abzielen, aus einem Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen. Allerdings sind der bloße Erwerb und der bloße Verkauf eines Gegenstands keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Eine "wirtschaftliche Tätigkeit" liegt dagegen vor, wenn aktive Schritte zum Vertrieb unternommen werden. Auf die Zahl und den Umfang der Umsätze kommt es dabei nicht an.

Das Finanzgerichtsurteil beruht darauf, bereits die bloße Verkaufsabsicht genüge, um eine wirtschaftliche Tätigkeit anzuerkennen. Dem widerspricht der Bundesfinanzhof. Allein der mögliche Verkauf eines Gegenstands ist nicht ausreichend, um eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit zu bejahen. Der bloße Erwerb in der Hoffnung, Gewinne infolge eines durch Zeitablauf gesteigerten Werts zu erzielen, genügt für sich nicht. Erforderlich ist vielmehr, dass Umstände vorliegen, die zeigen, dass sich der Steuerpflichtige wie ein Unternehmer verhält.

Das Finanzgericht hat aus den Tätigkeiten des GF als Einzelkaufmann sowie "im Rahmen" der KG und als Gesellschafter-Geschäftsführer der A GmbH abgeleitet, die A GmbH sei beim Erwerb der Fahrzeuge nicht nur gelegentlich, sondern nachhaltig unternehmerisch tätig geworden. Auch hier ist der Bundesfinanzhof anderer Auffassung. Es ist nicht ersichtlich, weshalb trotz der Eigenständigkeit verschiedener Unternehmer eine Tätigkeit des GF im Rahmen seines Einzelunternehmens oder im Rahmen der A KG geeignet sein könnte, eine unternehmerische Tätigkeit der A GmbH im Hinblick auf den Erwerb der beiden Fahrzeuge zu begründen.

Bei der A GmbH fehlen jegliche Hinweise darauf, dass sie wie ein Händler tätig war oder aus der Nutzung der Fahrzeuge Einnahmen erzielen wollte. Anhaltspunkte dafür, dass sie über den bloßen Erwerb und den Verkauf der Fahrzeuge hinaus die Absicht hatte, die Fahrzeuge unternehmerisch zu verwenden, liegen nicht vor. Denn beide Fahrzeuge standen ungenutzt in einer Halle.

Zwar erbringt die A GmbH steuerpflichtige Leistungen der Geschäftsführung und Haftungsübernahme gegenüber der KG und ist danach Unternehmerin. Die Fahrzeugerwerbe sind jedoch keine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung ihrer steuerbaren Tätigkeit, die gleichfalls zu einem Handeln als Steuerpflichtiger führt. Die Tätigkeit der A GmbH unterscheidet sich nicht von dem privaten Erwerb eines Vermögenswertes, der unverändert ggf. gewinnbringend infolge Zeitablaufs veräußert werden soll.

3. **Nachzahlungszinsen: Corona-Maßnahmen können Erlass begründen**

Entfallen Nachzahlungszinsen auf Steuernachzahlungen, für die nach einem BMF-Schreiben wegen der Corona-Pandemie ein Anspruch auf zinsfreie Stundung bestanden hat, können die Zinsen erlassen werden.

Hintergrund

Ein Sportverein erhielt im Mai 2020 eine Körperschaftsteuerfestsetzung für 2018. Aus dem Bescheid ergab sich eine Nachzahlung. Deshalb wurden zugleich Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO für den Monat April 2020 festgesetzt. Der Kläger beantragte die zinsfreie Stundung aller Zahlungsansprüche aus dem Körperschaftsteuerbescheid für 2018 und berief sich dabei auf das BMF-Schreiben v. 19.3.2020 über "Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Corona-Virus". Der Geschäftsbetrieb des Klägers sei durch die Corona-Maßnahmen des Landes erheblich eingeschränkt. Die zinslose Stundung wurde für die Körperschaftsteuernachzahlung gewährt.

Der Kläger beantragte außerdem den Erlass der Nachzahlungszinsen wegen sachlicher Unbilligkeit. Er begründete dies damit, dass die Zinsen nicht entstanden wären, wenn das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid vor dem 1.4.2020 erlassen hätte. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt ab.

Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, das Finanzamt sei verpflichtet, den beantragten Erlass der Nachzahlungszinsen zu gewähren. Das dem Finanzamt eingeräumte Ermessen sei insoweit auf Null reduziert. In diesem Fall sei die Erhebung der Nachzahlungszinsen sachlich unbillig, weil der Kläger durch die verspätete Steuerfestsetzung zweifelsfrei keinen Liquiditätsvorteil erlangt und das Finanzamt keinen Liquiditätsnachteil erlitten habe.

4. **Zur Erweiterung einer ersten Anschlussprüfung von 1 auf 3 Jahre**

Die Erweiterung einer nach § 4 Abs. 3 Satz 3 BpO zulässigen ersten Anschlussprüfung von 1 auf 3 Jahre bedarf keiner besonderen Begründung.

Hintergrund

Aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 15.11.2013 (PA I) fand bei der X-GmbH eine Außenprüfung für 2008 und 2009 statt. Noch während diese Prüfung andauerte, erging am 1.12.2015 eine weitere

Prüfungsanordnung für die Jahre 2010 bis 2012 (PA II), die die X anfocht. Im anschließenden Klageverfahren nahm X die Klage gegen die PA II für 2010 zurück. Das Verfahren wurde insoweit eingestellt. Das Finanzgericht gab der Klage gegen die PA II mit rechtskräftigem Urteil vom 21.2.2017 im verbleibenden Umfang (2011/2012) statt und hob die PA II für 2011 und 2012 auf.

Nachfolgend verfügte das Finanzamt mit der streitgegenständlichen PA III vom 4.12.2017, dass die am 1.12.2015 (PA II) angeordnete Außenprüfung (für 2010) auf 2011 und 2012 erweitert werde. Es sei mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen zu rechnen.

Die X legte hiergegen (PA III) am 18.12.2017 Einspruch ein. Die Außenprüfung für 2008 und 2009 wurde im Laufe des Einspruchsverfahrens am 8.6.2018 abgeschlossen. Das Finanzamt wies anschließend den Einspruch (gegen PA III) als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 12.3.2019).

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Ein Verstoß gegen § 4 Abs. 3 Satz 1 BpO, wonach i. d. R. nur 3 Jahre gleichzeitig geprüft werden dürften, liege nicht vor. Im Zeitpunkt der (für die Beurteilung von Ermessensentscheidungen maßgeblichen) letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsentscheidung vom 12.3.2019) sei die Prüfung für 2008 und 2009 bereits abgeschlossen gewesen. Damit seien nach der Erweiterung des Prüfungszeitraums (durch PA III) nur 3 Jahre, nämlich 2010 bis 2012, zu prüfen gewesen, was keiner besonderen Begründung bedürfe.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision zurück. Bei der Prüfung der Jahre 2010 bis 2012 (PA III) handelte es sich um eine zulässige erste Anschlussprüfung, die den maximal zulässigen Prüfungszeitraum von 3 Jahren nicht überschritt.

§ 4 Abs. 3 Satz 3 BpO lässt Anschlussprüfungen nicht nur ausdrücklich zu, sondern macht sie auch nicht von besonderen Voraussetzungen abhängig. Die Anordnung einer ersten Anschlussprüfung verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung. Für eine erste Anschlussprüfung bedarf es zudem keiner besonderen Begründung. Da bei der X aufgrund der PA I vom 15.11.2013 die Jahre 2008 bis 2009 geprüft wurden, handelt es sich bei der am 1.12.2015 (PA II) bestandskräftig angeordneten Prüfung des Jahres 2010 um eine erste Anschlussprüfung. Die dagegen gerichtete Klage wurde von der X zurückgenommen und für 2011/2012 wurde die PA II vom Finanzgericht aufgehoben, sodass für 2010 eine bestandskräftige Prüfungsanordnung vorliegt.

Die am 1.12.2015 für das Jahr 2010 angeordnete erste Anschlussprüfung (PA II) wurde durch die hier angefochtenen PA III vom 4.12.2017 um die Jahre 2011 und 2012 erweitert, sodass die erste Anschlussprüfung nunmehr 3 Jahre umfasste, was keiner besonderen Begründung bedurfte. Das Finanzamt hat nicht gegen § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO verstoßen. Denn im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung am 12.03.2019 war der Fall eines mehr als 3 zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassenden Prüfungszeitraums nicht gegeben, da die Prüfung für 2008 und 2009 bereits abgeschlossen war.

Der maßgebliche Zeitpunkt für die gerichtliche Überprüfung der Ermessensentscheidung der Verwaltung ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung, hier die Einspruchsentscheidung vom 12.3.2019. Dies gilt auch für Prüfungsanordnungen oder ihre Erweiterung. Im Streitfall war die Prüfung für 2008 und 2009 im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung bereits abgeschlossen und die Prüfungserweiterung (PA III) war jedenfalls durch die in der Einspruchsentscheidung gegebene Begründung gedeckt.

5. Zur Verwendung eines Pkw im Rahmen eines Ehegatten-Vorschaltmodells

Der Erwerb eines Pkw zur langfristigen Vermietung an den freiberuflich tätigen Ehegatten kann eine unternehmerische Tätigkeit begründen. Der Vorsteuerabzug des Vermieters ist nicht systemwidrig und daher auch nicht missbräuchlich.

Hintergrund

A erwarb im Jahr 2016 einen Pkw zum Preis von 65.467 EUR zzgl. Umsatzsteuer von 12.438 EUR (77.906,75 EUR brutto). Sie überließ den Pkw aufgrund eines marktüblichen Leasingvertrags an B.

Das Finanzamt versagte A den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw.

Da Finanzgericht gab der dagegen erhobenen Klage statt. A sei als Unternehmerin zum Vorsteuerabzug berechtigt. Ein Scheingeschäft oder eine missbräuchliche Gestaltung liege nicht vor. Zudem stelle die Nutzung des Pkw durch die A keine Nutzung für private Zwecke dar. Da im Leasingvertrag eine Vollvermietung an den B geregelt sei und der Pkw damit während der Laufzeit des Leasingvertrags nicht mehr zur Disposition der A gestanden habe, handele es sich bei der privaten Pkw-Nutzung der A um eine Verwendung des Pkw durch den B.

Entscheidung

Das Finanzgericht hat zwar zutreffend entschieden, dass die A aus dem Erwerb des Pkw zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Es hat aber zu Unrecht die private Nutzung des Pkw durch die A nicht berücksichtigt. Die Sache wurde deshalb an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Bei der Nutzungsüberlassung des Pkw an B im Rahmen eines Leasingvertrags handelt es sich um eine unternehmerische Tätigkeit i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG sowie um eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. v. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL. Durch die langfristige Nutzungsüberlassung erbrachte A dauerhaft und nachhaltig sonstige Leistungen. Aufgrund dieses Dauersachverhalts liegt ein planmäßiges Tätigwerden der A vor.

Unschädlich ist, dass die A nicht am allgemeinen Markt, sondern nur an ihren Ehegatten als (einzigen) Kunden Leasingleistungen erbrachte. Dies entspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der ein Gesellschafter einen Pkw an seine Gesellschaft als Unternehmer vermieten kann, ohne dass es darauf ankommt, ob er diese Leistung am Markt auch gegenüber Dritten erbringen würde. Allein das Fehlen eines Geschäftslokals oder Büros führt nicht zur Verneinung der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Der Leasingvertrag wurde mit seinen Hauptpflichten (Nutzungsüberlassung, Zahlung der Leasingraten) und damit im Wesentlichen so wie vereinbart auch tatsächlich durchgeführt. Dass A - abweichend von der vertraglichen Vereinbarung - einige Rechnungen selbst beglichen hat, reicht nicht aus, um das Leasinggeschäft als Scheingeschäft zu qualifizieren. Da die Pkw-Überlassung mit dem Leasingvertrag auf einer besonderen Vereinbarung beruhte, liegt auch keine Nutzungsüberlassung auf familienrechtlicher Grundlage vor.

Der vollständige Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw ist nicht systemwidrig. Der Systematik des Vorsteuerabzugs entspricht es, dass der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn er steuerpflichtige Ausgangsumsätze tätigt oder zu tätigen beabsichtigt. Da zum Beginn einer unternehmerischen Tätigkeit regelmäßig erhebliche Anschaffungen (Investitionen) erforderlich sind, während noch keine oder nur geringe Ausgangsumsätze erzielt werden, liegt ein Vorsteuerüberhang in der Anfangsphase in der Natur der Sache. Dies gilt insbesondere in Vermietungsfällen.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts ist die private Nutzung des Pkw durch A nicht als Nutzung des B anzusehen. Zwar war im Leasingvertrag eine Vollvermietung an B vorgesehen und A hatte sich keine Eigennutzung des Pkw vertraglich vorbehalten. Eine derartige Untersagung der Eigennutzung durch den Leasinggeber ist jedoch steuerlich unbeachtlich, wenn sie nicht tatsächlich vollzogen wird und der wirtschaftlichen Realität nicht entspricht. Daher unterliegt der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt der Besteuerung.

Das Finanzgericht hat Feststellungen zum Umfang der privaten Nutzung durch A, die zu einer unentgeltlichen Wertabgabe führt, nachzuholen. Dieser Umfang ist ggf. im Wege der sachgerechten Schätzung zu ermitteln.