

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

1. Besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach: Folgen der Nichtnutzung

Beantragt ein Steuerberater wegen Nichtnutzung des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs (beSt) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, muss er darlegen, weshalb er nicht von der Möglichkeit der Priorisierung seiner Registrierung (sog. fast Lane) Gebrauch gemacht hat.

Hintergrund

Die Klage der A wurde vom FG abgewiesen. Dagegen legte A durch seinen Steuerberater S im Dezember 2022 per Telefax Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH ein. Die Frist zur Begründung der Beschwerde wurde antragsgemäß um einen Monat verlängert und lief am 20.1.2023 ab.

Zum 1.1.2023 wurde das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (beSt) eingeführt.

Am 20.1.2023 ging beim BFH die Beschwerdebegründung wieder per Telefax ein. Die Senatsgeschäftsstelle wies den S sodann schriftlich darauf hin, dass Anträge und Erklärungen als elektronisches Dokument zu übermitteln seien und die Telefax-Beschwerdebegründung diesen Anforderungen nicht genüge. S legte darauf die Beschwerdebegründung am 23.2.2023 nochmals in elektronischer Form durch einen unterbevollmächtigten Rechtsanwalt über das besondere elektronische Anwaltspostfach (beA) vor und beantragte gleichzeitig Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Er trug vor, die elektronische Einreichung sei ihm nicht möglich gewesen, weil das beSt noch nicht eingerichtet gewesen sei. Der Registrierungsbrief der Bundessteuerberaterkammer sei erst am 18.1.2023 beim ihm, S, eingegangen. Die Registrierung und Implementierung in die Kanzleisoftware hätten bis zum Fristablauf am 20.1.2023 nicht realisiert werden können.

Beigefügt war ein Schreiben der Steuerberaterkammer X vom September 2022, in dem darauf hingewiesen wird, dass für Berufsträger, die aktiv in die finanzgerichtliche Kommunikation eingebunden sind, die Möglichkeit besteht, sich für eine Priorisierung (sog. "fast Lane") anzumelden. Einen Vortrag dazu, weshalb er, S, die "fast Lane" nicht genutzt hat, enthält der Wiedereinsetzungsantrag nicht.

Entscheidung

Der BFH verwarf die Beschwerde als unzulässig. Die A hat die Beschwerdebegründungsfrist versäumt und nicht hinreichend dargelegt, dass sie bzw. S ohne Verschulden daran gehindert war, die Beschwerdebegründung fristgerecht elektronisch per beSt einzureichen.

Die am 20.1.2023 innerhalb der Frist per Telefax eingegangene Beschwerdebegründung ist nicht als elektronisches Dokument und damit nicht in der gebotenen Form übermittelt worden. Sie gilt deshalb als nicht eingereicht. Der Formverstoß führt zur Unwirksamkeit und schließt damit insbesondere eine Fristwahrung aus.

Für die in § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO genannten Steuerberater steht seit dem 1.1.2023 ein sicherer Übermittlungsweg zur Verfügung. Denn seit dem 1.1.2023 richtet die Bundessteuerberaterkammer über die Steuerberaterplattform für jeden Steuerberater ein beSt empfangsbereit ein. Steuerberater sind mit der Einrichtung des Postfachs, spätestens aber ab diesem Zeitpunkt,utzungspflichtig. Das ist im Streitfall nicht geschehen. Das Telefax hat daher die Begründungsfrist nicht gewahrt.

Die Tatsachen, die eine Wiedereinsetzung rechtfertigen können, sind bei Versäumung der Frist zur Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde innerhalb der 1-Monatsfrist nach Wegfall des Hindernisses vollständig, substantiiert und in sich schlüssig darzulegen. Jedes Verschulden, auch einfache Fahrlässigkeit, schließt die Wiedereinsetzung aus. Dabei hat sich die A, wie jeder Beteiligte, das Verschulden seines Prozessbevollmächtigten wie eigenes Verschulden zurechnen zu lassen.

Der Wiedereinsetzungsantrag des S erläutert nicht, weshalb er nicht von der Möglichkeit der Nutzung der "fast Lane" Gebrauch gemacht hat. Dass diese Möglichkeit für aktiv in die finanzgerichtliche Kommunikation eingebundene Berufsträger besteht bzw. bestand, war S aufgrund des Schreibens der Steuerberaterkammer X vom September 2022 bekannt. Bereits aufgrund der Einlegung der Beschwerde im November 2022 und auch aufgrund des Antrags auf Fristverlängerung zur Beschwerdebegründung im Dezember 2022 musste ihm bewusst sein, dass er zu dem im Schreiben genannten Personenkreis gehört. Außerdem musste ihm bewusst gewesen sein, dass er ab dem 1.1.2023 zur

elektronischen Kommunikation mit dem BFH verpflichtet sein wird. Weshalb S trotz dieser beiden Umstände kein Verschulden daran treffen soll, die "fast Lane" nicht genutzt zu haben, um eine frühere Registrierung und Implementierung in die Kanzleisoftware zu ermöglichen, begründet die Beschwerde nicht. Der Wiedereinsetzungsantrag war deshalb abzulehnen.

Der Begriff des eigenen Hausstands erfordert neben dem Innehaben einer Wohnung auch das Erfordernis einer finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung in der Hauptwohnung.

Zur finanziellen Beteiligung an den Haushaltskosten zählen vor allem die Kosten für die Nutzung des Wohnraums (z. B. Miete mit Nebenkosten) sowie die sonstigen Kosten der Haushaltsführung (z. B. für Lebensmittel, Zeitung, Telekommunikation). Nicht umfasst sind dagegen Aufwendungen für Kleidung, Urlaub, Freizeitgestaltung, PKW und Gesundheitsvorsorge. Das Gesetz enthält keine betragsmäßige Voraussetzung und verlangt auch nicht laufende (mietgleiche) Zahlungen. Deshalb kann eine Haushaltsbeteiligung auch bei Einmalzahlungen anerkannt werden, und zwar auch dann, wenn sie erst am Jahresende geleistet werden. Eine Haushaltsbeteiligung in sonstiger Form (z. B. durch Arbeiten im Haushalt) genügt jedoch nicht.

Die finanzielle Beteiligung an den Kosten des Haupthausstands darf "nicht erkennbar unzureichend" sein. Das ist aufgrund einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen. Als Vergleichsmaßstab dienen die jährlich tatsächlich entstandenen Haushalts- und sonstigen Lebenshaltungskosten. Diese sind darzulegen und ggf. nachzuweisen. Wird – wie im Streitfall – eine Wohnung unentgeltlich überlassen, entstehen insoweit keine Kosten, an denen sich der Steuerpflichtige beteiligen könnte.

Das FG ging von einem Mehrgenerationenhaushalt im Sinne eines gemeinsamen Haushalts der Brüder und der Eltern aus. Insoweit widerspricht der BFH dem FG-Urteil. Denn die Brüder bewohnten nur die Wohnung im Obergeschoss als eigenen Hausstand, während die Eltern das Erdgeschoss nutzten. Dass die Wohnung im Obergeschoss nicht gegenüber der Wohnung im Erdgeschoss baulich abgeschlossen ist, spielt für das Vorliegen eines eigenen Hausstands keine Rolle. Es fehlt jedenfalls an einem "gemeinsames Wirtschaften" in einer Haushaltsgemeinschaft.

Da die Wohnung von den Eltern unentgeltlich überlassen wurde, stellte sich nur noch die Frage, ob in der Übernahme der Lebensmittel- und Getränkeeinkäufe durch X eine "nicht erkennbar unzureichende" finanzielle Beteiligung an den Kosten des Hausstands gesehen werden kann. Das hat der BFH angesichts der (laufenden) Ausgaben des X für Lebensmittel und Getränke von rund 1.400 EUR bejaht.

2. Dachreparatur nach Montage einer Photovoltaikanlage: Ist ein Vorsteuerabzug möglich?

Wird aufgrund unsachgemäßer Montage einer unternehmerisch genutzten Photovoltaikanlage das Dach eines eigenen Wohnzwecken dienenden Hauses beschädigt, steht dem Unternehmer für die zur Beseitigung des Schadens notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten der Vorsteuerabzug zu.

Hintergrund

X installierte in 2009 eine Photovoltaikanlage (PV-Anlage) auf dem Dach seines privat genutzten Hauses. Den Strom lieferte er umsatzsteuerpflichtig an den Netzbetreiber, ordnete die PV-Anlage rechtzeitig vollständig einem Unternehmen zu und nahm den vollen Vorsteuerabzug für die PV-Anlage in Anspruch.

Im Jahr 2019 wurde festgestellt, dass aufgrund der unsachgemäßen Montage der PV-Anlage im Jahr 2009 das Dach beschädigt ist. Durch das nicht fachgerechte Anbohren der Ziegel konnte Feuchtigkeit in das Dach eindringen.

X ließ auf eigene Kosten den Schaden reparieren. Für die Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten stellten der Dachdecker sowie Zimmerer Umsatzsteuer in Rechnung (3.851 EUR bzw. 379 EUR).

X machte den vollen Vorsteuerabzug geltend, da der Schaden nur durch die unternehmerische Nutzung des Dachs (durch die PV-Anlage) entstanden sei. Die Schadensbeseitigung sei daher aus unternehmerischen Gründen erfolgt.

Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug. Es ging davon aus, für den Vorsteuerabzug aus der Dachsanierung nur die künftige Nutzung des Dachs maßgeblich. Dies sei zu über 90 % nichtunter-

nehmerisch, da das Dach den privaten Wohnraum bedecke. Wegen der unternehmerischen Nutzung unter 10 % sei der Vorsteuerabzug komplett zu versagen. Dem folgte das FG und wies die Klage ab.

Entscheidung

Der BFH widerspricht dem FG. X hat mit dem Betrieb der PV-Anlage eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt. Er ist daher aus den Leistungen zur Beseitigung der Schäden, die an dem Dach seines privat genutzten Wohnhauses bei der Anbringung der PV-Anlage entstanden sind, zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der Vorsteuerabzug setzt einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen voraus. Das Abzugsrecht besteht nur, wenn die Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.

Der direkte und unmittelbare Zusammenhang beurteilt sich nach dem objektiven Inhalt des betreffenden Umsatzes. Dabei ist nicht nur die Verwendung der vom Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen entscheidend, sondern auch der ausschließliche Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes. Dieser ist ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts.

Kosten stehen daher auch dann in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, soweit sie ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in dieser Tätigkeit haben. Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang wird daher z. B. bejaht, wenn die Eingangsleistung für die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen "unerlässlich" ist.

Der ausschließliche Entstehungsgrund für die streitigen Vorsteuerbeträge liegt in der unternehmerischen Sphäre des X. Die Reparaturkosten sind Teil der Kostenelemente der Ausgangsumsätze der PV-Anlage. Der Schaden an dem ansonsten voll funktionsfähigen Dach ist ausschließlich durch die unsachgemäße Montage der PV-Anlage im Jahr 2009 entstanden und die Reparatur ist nur in dem hierfür erforderlichen Umfang (nur auf einer Dachseite) erfolgt. Dies genügt für eine Bejahung des Vorsteuerabzugs nach dem Kriterium des ausschließlichen Entstehungsgrundes.

Die zukünftige Nutzung des reparierten Gegenstands ist - entgegen der Auffassung des FG - für den Vorsteuerabzug jedenfalls dann nicht maßgeblich, wenn dem Unternehmer (wie hier) über die Schadensbeseitigung hinaus in seinem Privatvermögen kein verbrauchsfähiger Vorteil verschafft wird. Es widerspräche dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, wenn ein Steuerpflichtiger für Ausgaben, die für Zwecke seiner besteuerten Umsätze erbracht wurden, deshalb die Mehrwertsteuer tragen müsste, weil einem Dritten durch diese Ausgaben ein nebensächlicher Vorteil entsteht. Das wäre z. B. der Fall, wenn X die PV-Anlage auf einem angemieteten Hausdach betrieben hätte und dieses hierbei beschädigt worden wäre. Für den Privatbereich des Unternehmers kann insoweit nichts anderes gelten.

3. Können Betriebsstättenverluste in einem EU-Mitgliedstaat berücksichtigt werden?

Der auf einem DBA beruhende Ausschluss der Berücksichtigung von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte verstößt auch für endgültige Verluste nicht gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit.

Hintergrund

Die in Deutschland ansässige X-AG betreibt eine Bank. Im Jahr 2004 eröffnete sie eine Zweigniederlassung in Großbritannien, das damals noch EU-Mitgliedstaat war. Da sie daraus durchgehend Verluste erwirtschaftete, wurde die Zweigniederlassung im Jahr 2007 wieder geschlossen. Wegen Schließung der Zweigniederlassung konnten die Verluste in GB nicht vorgetragen werden, es lagen sog. "finale Verluste" vor.

X war der Auffassung, die Verluste aus der Zweigniederlassung seien trotz der Freistellung der Einkünfte der Zweigniederlassung nach dem DBA-GB von der inländischen Besteuerung aus unionsrechtlichen Gründen bei der Einkommensermittlung der AG für 2007 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt lehnte dies ab. Das FG gab jedoch der Klage statt und setzte das Einkommen der X entsprechend herab. Das FG ging davon aus, dass die Nichtberücksichtigung von Verlusten aus aus-

ländischen Betriebsstätten unverhältnismäßig ist, wenn diese Verluste als finale Verluste nicht mehr mit künftigen Gewinnen verrechnet werden könnten.

Entscheidung

Der BFH hob das FG-Urteil auf und wies die Klage ab. Der Ausschluss der Verlustberücksichtigung verstößt nicht gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit.

Nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-GB werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Quellen innerhalb von GB ausgenommen, die in GB besteuert werden können. Obwohl Art. III Abs. 1 Satz 1 DBA-GB nur gewerbliche Gewinne erwähnt, sind nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-GB auch negative Einkünfte (Verluste) von der Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat ausgenommen. Denn es entspricht ständiger Rechtsprechung, dass auch dann, wenn sich der in einer abkommensrechtlichen Verteilungsnorm verwendete Einkünftebegriff auf einen Nettobetrag bezieht, Verluste ebenfalls aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (sog. Symmetriethese).

Die Niederlassungsfreiheit ist nicht dadurch verletzt, dass eine inländische Gesellschaft (hier: X) die endgültigen ("finalen") Verluste ihrer in einem anderen Mitgliedstaat (hier: GB) belegenen Betriebsstätte nicht abziehen kann, wenn der Ansässigkeitsstaat aufgrund eines DBA auf sein Recht zur Besteuerung dieser Betriebsstätte verzichtet hat. Bei der auf einem DBA beruhenden Freistellung der ausländischen Einkünfte im Sitzstaat liegt wegen der fehlenden Besteuerungsbefugnis schon tatbestandlich keine Vergleichbarkeit mit der Behandlung reiner Inlandsfälle vor.

4. Wann kann das Kleinbeteiligtenprivileg bei koordinierter Finanzierung durch mehrere Gesellschafter wegfallen?

Bei einer koordinierten Finanzierung durch mehrere Gesellschafter kann das Kleinbeteiligtenprivileg des § 39 Abs. 5 InsO entfallen. Der BGH hat nun erstmals die konkreten Voraussetzungen dafür genannt.

Hintergrund

3 Gesellschafter, die mit ca. 50 %, ca. 40 % und mit 10 % an einer zwischenzeitlich insolventen Gesellschaft beteiligt sind, hatten dieser im Zuge eines Investitionsvorhabens ein Gesellschafterdarlehen gewährt. Zusätzlich verbürgten sie sich gegenüber einem Dritten für dessen Darlehensforderungen gegen die Gesellschaft. Zuvor hatten sich die 3 Gesellschafter im Rahmen eines Konsortialverhältnisses untereinander zur Erbringung und Aufrechterhaltung der Darlehen und Bürgschaften verpflichtet. Sie bildeten eine GbR, an die als Sicherheit für die Darlehen und Bürgschaften eine Grundsuld auf dem Betriebsgrundstück der Gesellschaft abgetreten wurde.

Der Insolvenzverwalter verklagte die GbR auf Rückabtretung der Grundsuld. Er machte geltend, dass die Grundsuld ausschließlich zur Sicherung nachrangiger Forderungen bestellt, somit anfechtbar und deshalb durch die GbR an die Insolvenzmasse zurückzugewähren sei. Hiergegen brachte die Gesellschafterin, die mit 10 % an der Insolvenzsuldnerin beteiligt war, u. a. vor, dass der Anfechtung gegen sie das Kleinbeteiligtenprivileg des § 39 Abs. 5 InsO entgegenstehe, da sie keine geschäftsführenden Tätigkeiten ausübe und lediglich mit 10 % am Haftkapital der Gesellschaft beteiligt sei.

Sowohl das Landgericht als auch das Oberlandesgericht als Berufungsinstanz gaben der Klage des Insolvenzverwalters statt. Hiergegen wendete sich die Beklagte mit der Revision zum BGH.

Entscheidung

Die Revision blieb erfolglos. Der BGH bestätigte, dass dem Insolvenzverwalter der geltend gemachte Anspruch auf Rückabtretung der Grundsuld zustehe.

Der BGH ließ den auf das Kleinbeteiligtenprivileg gestützte Einwand der Gesellschafter nicht gelten. Es sei zwar zutreffend, dass dieses bei einer Beteiligung am Haftkapital von bis zu 10 % grundsätzlich zur Anwendung gelange. Dem liege jedoch die Annahme des Gesetzgebers zugrunde, dass die lediglich in geringem Umfang beteiligten und nicht geschäftsführenden Gesellschafter grundsätzlich keine unternehmerische Verantwortung trügen. Deshalb werden diese ausnahmsweise als Insolvenzgläubiger und nicht als nachrangige Insolvenzgläubiger eingestuft, selbst wenn sie der Gesellschaft ein Darlehen gewährten.

Im vorliegenden Fall sei die gesetzgeberische Annahme jedoch widerlegt, da die Klägerin durch die koordinierte Finanzierung mit den beiden anderen Gesellschaftern eine über ihren nominellen Geschäftsanteil hinausgehende unternehmerische Verantwortung übernommen habe. Dies komme vor allem durch den Abschluss der Konsortialvereinbarung und der Gründung der GbR zum Ausdruck. Hierdurch habe sich die Klägerin einen über ihre 10-prozentige Beteiligung am Haftkapital hinausgehenden Einfluss auf die Finanzierung der Gesellschaft gesichert. Folglich seien die Geschäftsanteile der beteiligten Gesellschafter zusammenzurechnen, weshalb die Anwendung des Kleinbeteiligtenprivilegs ausscheide.

5. **Zugang eines Steuerbescheids außerhalb des 3-Tageszeitraums muss glaubhaft gemacht werden**

Bestreitet der Steuerpflichtige den Erhalt des Schriftstücks innerhalb des Dreitageszeitraums, so hat er sein Vorbringen im Rahmen des Möglichen zu substantiieren, um Zweifel an der 3-Tagesvermutung zu begründen.

Hintergrund

Die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 v. 13.6.2018, die an den damaligen Steuerberater der Kläger adressiert waren, waren nach dem Vortrag des Steuerberaters erst am 25.6.2018 zugegangen. Die Einsprüche v. 19.7.2018 verwarf das Finanzamt als unzulässig, da die Einspruchsfrist abgelaufen sei.

Nach der erfolglosen Durchführung des Einspruchsverfahrens trugen die Kläger im Klageverfahren vor, der Zugang der Steuerbescheide (erst) am 25.6.2018 ließe sich durch die angebrachten Eingangsstempel nachweisen. Aufgrund der Paraphe am Stempel sei davon auszugehen, dass der Posteingangsstempel vom Steuerberater angebracht worden sei. Ein Posteingangsbuch werde nicht geführt. Die entsprechenden Briefumschläge könnten nicht vorgelegt werden, da sie nach dem Öffnen der Post entsorgt worden seien.

Entscheidung

Das FG hat die Klage mit der Begründung zurückgewiesen, dass die Einkommensteuerbescheide bereits bestandskräftig seien, da nicht fristgerecht Einspruch erhoben worden sei.

Bestreitet ein Steuerpflichtiger nicht den Zugang eines Verwaltungsakts überhaupt, sondern dessen Erhalt innerhalb des 3-Tageszeitraums des § 122 Abs. 2 AO, so habe er dies im Rahmen des Möglichen zu substantiieren. Hierzu müsse er Tatsachen vortragen, die den Schluss zuließen, dass ein anderer Geschehensablauf als der typische Zugang, binnen dreier Tage nach Aufgabe zur Post, vorgelegen habe. Hierzu reiche ein abweichender Eingangsstempel nicht aus.

Den Klägern sei es nicht gelungen, die gesetzliche Zugangsvermutung zu erschüttern. Die Zeugenaussage des damaligen Steuerberaters der Kläger sei nicht geeignet, Zweifel des Gerichts am Zugang der Bescheide innerhalb der 3-Tagesfrist zu wecken, denn der Steuerberater sei wenig glaubwürdig. Dies sei vor allem deshalb der Fall, weil er bei seiner Aussage ersichtlich bemüht gewesen sei, insbesondere den Eindruck zu erwecken, dass ihm bei der Einspruchseinlegung kein Fehler unterlaufen sei und er auch sonst fehlerfrei arbeite.

Soweit er vorgetragen habe, das Führen eines Posteingangsbuchs sowie eines Fristenkontroll- und eines Postausgangsbuchs sei zur Fristwahrung nicht nötig, weil es ihm schon immer ausgereicht habe, wenn er die Bescheide geordnet in einem Stapel auf dem Schreibtisch abgelegt habe und so den Fristablauf sofort erkennen könne, verkenne er offensichtlich seine Organisationspflichten als Steuerberater. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sei ein Fristenkontrollbuch oder eine vergleichbare Einrichtung die unerlässliche Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Büroorganisation zur Wahrung von Fristen.