

# Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

---

1. **Ausgangskontrolle von fristwahrenden Schriftsätzen: Steuerberater hat Organisationspflicht**  
**Zur Organisationspflicht eines Steuerberaters gehört auch die Einrichtung einer effektiven Ausgangskontrolle zur Gewährleistung der fristgerechten Fertigung und tatsächlichen Versendung fristwahrender Schreiben. Diese muss so organisiert sein, dass sie einen gestuften Schutz gegen Fristversäumnisse bietet.**

## Hintergrund

Das Finanzamt schätzte die Besteuerungsgrundlagen des Klägers und gab den Bescheid dem Steuerberater S bekannt. Mit dem verspätet beim Finanzamt eingegangenen Einspruchsschreiben beantragte S Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Er trug vor, dass ein elektronisches Fristenbuch und ein Postausgangsbuch geführt würden und zudem ein separater Postausgangskorb für das Finanzamt bestehe, in dem die jeweiligen Schriftstücke vor der Versendung abgelegt würden. Die Mitarbeiter von S seien in die verbindlichen Geschäftsprozesse eingewiesen, wie mit Eingangspost umzugehen sei. Insbesondere seien sie geschult, dass Fristen erst dann als erledigt gekennzeichnet werden dürften, wenn sie durch Absendung des Schriftstücks tatsächlich erledigt seien. Als erledigt gekennzeichnete Fristen könnten zudem nicht mehr in den "offenen Fristen" eingesehen werden. Das Finanzamt verwarf den Einspruch als unzulässig, weil die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht gegeben seien.

## Entscheidung

Das FG hat dem Finanzamt Recht gegeben und entschieden, dass die Organisation der Kanzlei des S nicht ausreiche, um Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

Es fehle ein substantiiertes und in sich schlüssig dargelegter Vortrag u. a. dazu, ob und ggf. wie eine Ausgangskontrolle von fristgebundenen Schriftsätzen in der Kanzlei zur Gewährleistung eines erforderlichen gestuften Schutzes gegen Fristversäumnisse organisiert sei. Ein Vortrag über die Art und den Umfang einer "allabendlichen Endkontrolle" sei nicht erfolgt.

S habe nichts zu einer etwaigen Anordnung vorgetragen, wonach eine Frist erst gelöscht werden dürfe, wenn die zur Absendung des Schriftstücks erforderlichen Arbeitsschritte vollständig ausgeführt seien. Insbesondere fehle ein Vortrag dazu, ob die für die Fristenkontrolle zuständige Bürokräft angewiesen gewesen sei, Fristen im Kalender erst zu streichen oder als erledigt zu kennzeichnen, nachdem sie sich anhand der Akte vergewissert habe, dass zweifelsfrei nichts mehr zu veranlassen sei, und dass hinsichtlich fristgebundener Sachen eine "allabendliche Kontrolle" mit einer nochmaligen, selbstständigen Prüfung angeordnet sei.

2. **Betriebsveräußerung und Anforderungen an den Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit**  
**Für die Feststellung der dauernden Berufsunfähigkeit im Rahmen einer Betriebsveräußerung gelten die allgemeinen Beweisregeln. Deshalb darf das Gericht im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung auch nichtamtliche Unterlagen heranziehen, wie z. B. Gutachten und andere Äußerungen von Fachärzten und sonstigen Medizinern.**

## Hintergrund

Die X erzielte als Friseurmeisterin aus ihrem Friseurbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Betrieb bestand aus einer Hauptniederlassung in B und einer Zweigstelle in K.

Bereits im Jahr 2008 hatte sich X wegen Beschwerden im Bereich des rechten Beins behandeln lassen und war im Jahr 2009 für mehrere Tage stationär aufgenommen worden. In einem Gutachten zur sozialmedizinischen Leistungsbeurteilung aus dem Jahr 2010 stellt der Gutachter fest, dass X seit Januar 2010 bis auf Weiteres in ihrem bisherigen Beruf als Friseurmeisterin nur in einem zeitlichen Umfang von 3 bis unter 6 Stunden tätig sein könne. Diese Leistungsminderung dauere voraussichtlich nicht weniger als 3 Jahre an. Eine Besserung infolge einer hüftendoprothetischen Versorgung sei nicht unwahrscheinlich.

Im Jahr 2010 lehnte die Deutsche Rentenversicherung Nord (DRV) die Gewährung einer Rente wegen Erwerbsminderung ab. Allerdings stellte das Versorgungsamt zum Jahresende 2010 eine unbefristete

Bescheinigung aus, wonach X "ein behinderter Mensch i. S. d. § 33b EStG" mit einem Grad der Behinderung von 30 ab dem 1.2.2009 sei.

Im Dezember 2012 veräußerte X ihre Betriebsstätte in B zum 1.1.2013 und ermittelte einen Veräußerungsgewinn. Die Übergabe erfolgte am Jahresende 2012. Das Gewerbe meldete sie insoweit unter Hinweis auf eine Betriebsaufgabe aus gesundheitlichen Gründen ab. Die Betriebsstätte in K führte sie bis zur unentgeltlichen Übertragung auf ihren Ehemann und Abmeldung des Gewerbes in 2014 fort.

X beantragte für 2012 den Abzug des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG. Das Finanzamt lehnte dies ab, da es am Nachweis der Berufs- und Erwerbsunfähigkeit fehle.

Das FG gab der Klage statt. Unabhängig von einem entsprechenden Bescheid stehe fest, das X ihre Erwerbstätigkeit nur weniger als 6 Stunden täglich habe ausüben können. Das Gesetz sehe keine formalisierten Nachweisanforderungen vor.

### Entscheidung

Der BFH entschied, dass entgegen der Auffassung des Finanzamts eine dauernde Berufsunfähigkeit als Voraussetzung für den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG nach den allgemeinen Beweisregeln festgestellt werden kann. Ein formalisierter Nachweis ist nicht erforderlich.

Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für die Erfüllung der von § 16 Abs. 4 EStG geforderten Voraussetzungen einschließlich des Erfordernisses, "im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig" zu sein. Unstreitig ist insoweit, dass neben Bescheiden der Sozialversicherungsträger u. a. auch amtsärztliche Bescheinigungen als Nachweis geeignet sind.

Ob darüber hinaus auch weitere Nachweise, insbesondere in Form von fachärztlichen Bescheinigungen, möglich sind, war bisher umstritten. Der BFH bejaht diese Möglichkeit. Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut, der Systematik oder dem Sinn und Zweck des § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG. Ein formalisiertes Nachweisverlangen widerspricht jedenfalls dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Daher kann das FG auch aus nichtamtlichen Unterlagen von Fachärzten und anderen Medizinern eine dauernde Berufsunfähigkeit – auch im sozialversicherungsrechtlichen Sinne – im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung ermitteln. Dabei hat das Gericht seine eigene Sachkunde darzulegen, ansonsten ist ggf. ein Sachverständigengutachten einzuholen.

### 3. "Dinner-Shows" mit Menü und Unterhaltung: Welcher Umsatzsteuersatz gilt?

**Eine "Dinner-Show" mit den gleichwertigen Bestandteilen Unterhaltung durch Artisten und Musiker und mehrgängigem Menü unterliegt als einheitliche, komplexe Leistung nicht dem ermäßigten Steuersatz. Jedoch ist im Zeitraum 1.7.2020 bis 31.12.2023 der ermäßigte Steuersatz in der Zusammenschau der Vorschriften in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG bzw. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG durch erweiternde Auslegung anzuwenden.**

#### Hintergrund

Die Klägerin veranstaltet jährlich im November und Dezember Dinner-Shows gegen ein Entgelt (Eintritt) mit mehrgängigem Menü und Unterhaltung durch Artisten und Musiker. Getränke werden gesondert in Rechnung gestellt. Die von März bis September 2021 erzielten Einnahmen aus dem Vorverkauf für November und Dezember 2021 besteuerte die nach vereinnahmten Entgelten versteuernde Klägerin insgesamt mit 7 %.

Dagegen unterwarf das Finanzamt die o. g. Vorverkaufserlöse dem Regelsteuersatz von 19 %, da bei der gegebenen einheitlichen, komplexen Leistung zwar der Bestandteil "Unterhaltung" dem ermäßigten Steuersatz unterliege, nicht jedoch der Bestandteil Menü-Begleitung.

#### Entscheidung

Nach Auffassung des FG sind die Dinner-Shows im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2023 insgesamt dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Bei Dinner-Shows handelt es sich nicht um mehrere, getrennt zu beurteilende Leistungen, sondern um eine dem Regelsteuersatz unterliegende einheitliche, komplexe Leistung.

Eine Aufspaltung in eine dem Regelsteuersatz unterliegende kulinarische und eine dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG unterliegende künstlerische Einzel-(haupt-)Leistung ist angesichts der gewünschten Verbindung von Menü und Show ebenso lebensfremd wie die Annah-

me, das Menü sei eine Nebenleistung zur Show oder die Show Nebenleistung zum Menü. Für Dinner-Shows vom 1.7.2020 bis 31.12.2023 gilt jedoch der ermäßigte Steuersatz.

Im Streitfall liegt insoweit aufgrund des Gleichheitsgrundsatzes eine Gesetzeslücke vor. So enthält das Umsatzsteuergesetz keine Regelung zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf eine komplexe Leistung, deren Elemente bei getrennter Betrachtung jeweils einem ermäßigten Steuersatz unterlägen.

Zudem hat sich der Gesetzgeber nicht ausdrücklich dafür entschieden, eine Dinner-Show mit dem Regelsteuersatz zu besteuern, sodass aus diesem Grund eine ausfüllungsbedürftige Regelungslücke fehlte. Die o. g. Gesetzeslücke ist planwidrig. In der Zusammenschau der Vorschriften des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG und § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG gilt nach Auffassung des FG für Dinner-Shows im o. g. Zeitraum im Wege der erweiternden Auslegung aufgrund einer planwidrigen Regelungslücke der ermäßigte Steuersatz.

#### 4. **Ermäßigter Steuersatz bei Betriebsveräußerung: Kann der Antrag zurückgenommen werden?**

**Die Änderung des Wahlrechts auf Inanspruchnahme der ermäßigten Besteuerung eines Veräußerungsgewinns kommt im Falle einer partiellen Durchbrechung der Bestandskraft nur in Betracht, wenn die damit verbundenen steuerlichen Folgen nicht über den durch § 351 Abs. 1 AO und § 177 AO gesetzten Rahmen hinausgehen.**

##### **Hintergrund**

Das Finanzamt entsprach zunächst einem Antrag auf Berücksichtigung der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG für den Veranlagungszeitraum 2007. Später erließ das Feststellungsfinanzamt aufgrund einer Außenprüfung einen geänderten Grundlagenbescheid, aus dem sich für den Kläger ein geringerer Veräußerungsgewinn ergab. Das Finanzamt erließ sodann im Jahr 2016 einen geänderten Bescheid über die Einkommensteuer 2007. Dabei wurde u. a. der geminderte Veräußerungsgewinn zugrunde gelegt und die Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG weiterhin berücksichtigt. Die Einkommensteuer wurde entsprechend herabgesetzt.

Innerhalb der Einspruchsfrist gegen den Änderungsbescheid teilten der Kläger dem Finanzamt mit, dass er den Antrag für das Jahr 2007 zurücknehme. Stattdessen stellte er den Antrag nun für das Jahr 2014, in welchem ein höherer Gewinn aus der Veräußerung einer anderen Gesellschaft entstanden war und bei dem die steuerliche Auswirkung der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG höher war. Das Finanzamt lehnte den Antrag auf Rücknahme der Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG für das Jahr 2007 ab.

##### **Entscheidung**

Der Kläger hat keinen Anspruch auf Änderung des Einkommensteuerbescheids 2007 in der Weise, dass der Veräußerungsgewinn nicht nach § 34 Abs. 3 EStG ermäßigt besteuert und demzufolge eine höhere Steuer festgesetzt wird.

Der Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG ist grundsätzlich frei widerruflich. Eine gesetzliche Frist für den Widerruf besteht nicht. Der Antrag kann daher grundsätzlich so lange geändert werden, wie der entsprechende Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig ist. Die Änderung eines Antragsrechts ist auch dann zulässig, wenn und soweit der Bescheid lediglich partiell noch nicht formell und materiell bestandskräftig ist. Damit werden grundsätzlich auch diejenigen Fälle erfasst, in denen Änderungsbescheide auf der Grundlage einer selbstständigen Änderungsvorschrift – wie hier § 175 Abs. 1 AO – die teilweise Durchbrechung der Bestandskraft bewirken.

§ 351 Abs. 1 AO begrenzt die Anfechtbarkeit und damit auch die durch den Einspruch bewirkte Änderbarkeit eines Änderungsbescheids jedoch auf den Umfang der Änderung und stellt damit u. a. klar, dass es im Übrigen bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft bleibt. Dieselben Erwägungen gelten im Rahmen des § 177 AO. Zwar kann die zulässige Ausübung eines Wahlrechts oder die zulässige Änderung eines solchen einen materiellen Fehler i. S. d. § 177 Abs. 3 AO auslösen. Insoweit erhält der Steuerpflichtige die mit dem Eintritt der Bestandskraft verlorene Befugnis zurück, auf die Höhe des in Frage stehenden Steueranspruchs einzuwirken. Dies gilt aber gem. § 177 Abs. 1 und 2 AO nur, "so weit die Änderung reicht". Die durch die Änderung des Wahlrechts bewirkte Steueränderung liegt hier jedoch nicht mehr innerhalb des Rahmens des § 351 Abs. 1 AO und des § 177 AO.

Für Änderungen, die über den o. g. Änderungsrahmen hinausgehen, bedarf es einer eigenen Änderungsvorschrift. Im Streitfall ist jedoch keine Berichtigungs- oder Änderungsnorm einschlägig, die zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheids 2007 ohne Berücksichtigung der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG führen kann.

#### 5. **Gilt für Werbelebensmittel der ermäßigte Umsatzsteuersatz?**

**Für Umsätze aus der Veräußerung von essbaren Waren, die als Werbemittel verwendet werden, gilt: Der Verwendungszweck ist nur dann von Bedeutung, wenn er dem Erzeugnis nach seinen objektiven Merkmalen und Eigenschaften innewohnt. Übliche Verpackungen bleiben dabei außer Betracht.**

#### **Hintergrund**

X betrieb in 2017 einen Handel für Werbeartikel. Zu den Werbelebensmitteln zählten z. B. Fruchtgummis, Pfefferminz- und Brausebonbons, Popcorn, Kekse, Glückskekse, Schokolinsen, Teebeutel, Kaffee und Traubenzuckerwürfel, die jeweils in kleinen Abpackungen angeboten wurden. Die Kunden konnten die Waren nach ihren Wünschen individualisiert beziehen. Die Individualisierung erfolgte durch eine bestimmte Umverpackung sowie Aufdrucke, Gravuren oder Ähnliches. X selbst nahm keine Individualisierung der Waren vor. Er bezog die Gegenstände nach den Kundenwünschen von seinen Lieferanten oder ließ sie von Dritten veredeln.

Das Finanzamt ging davon aus, die Veräußerung der Werbelebensmittel sei eine sonstige Leistung in Form einer Werbeleistung, die dem Regelsteuersatz unterliege.

Dem folgte das FG und wies die Klage ab. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG sei nicht anzuwenden, weil X keine Gegenstände i. S. d. Anlage 2 zum UStG, sondern – aus Sicht des Kunden – Werbeartikel geliefert habe, die aus der Verbindung von Lebensmitteln mit einer für den jeweiligen Kunden individualisierten Verpackung entstanden seien.

#### **Entscheidung**

Der BFH hob das FG-Urteil auf und verwies den Fall an das FG zurück. Das FG hat nicht beachtet, dass nach den von der Anlage 2 zum UStG in Bezug genommenen zollrechtlichen Vorschriften grundsätzlich auf die objektiven Eigenschaften der Liefergegenstände abzustellen ist und "übliche" Verpackungen außer Betracht bleiben.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG unterliegt die Lieferung der in der Anlage 2 zum UStG genannten Gegenstände dem ermäßigten Steuersatz. Unionsrechtliche Grundlage für den Bereich der Lebensmittel ist Art. 98 Abs. 1 und 2 Unterabs. 1 i. V. m. Anh. III Nr. 1 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz insbesondere für Nahrungsmittel anwenden. Zur Bestimmung der Gegenstände, die zum ermäßigten Steuersatz geliefert werden können, enthält die Anlage 2 zum UStG in der zweiten Spalte die "Warenbezeichnung". In der dritten Spalte verweist sie auf Kapitel, Positionen und Unterpositionen des Zolltarifs. Hierbei handelt es sich um die Kombinierte Nomenklatur (KN). Unionsrechtlich beruht diese Bezugnahme auf Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL. Danach waren/sind die Mitgliedstaaten befugt, zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze die betreffenden Kategorien von Gegenständen anhand der KN genau abzugrenzen.

Soweit die Anlage 2 zum UStG auf das Zolltarifrecht Bezug nimmt, ist sie ohne Berücksichtigung umsatzsteuerrechtlicher Merkmale zolltariflich auszulegen. Die zollrechtliche Tarifierung richtet sich nach den objektiven Merkmalen und Eigenschaften der Waren, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen sowie in den Anmerkungen zu den entsprechenden Abschnitten oder Kapiteln der KN festgelegt sind. Dabei kann der Verwendungszweck eines Erzeugnisses ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er dem Erzeugnis innewohnt, was anhand seiner objektiven Merkmale und Eigenschaften zu beurteilen ist. Er darf jedoch nur berücksichtigt werden, wenn die Tarifierung nicht allein auf der Grundlage der objektiven Merkmale und Eigenschaften eines Erzeugnisses erfolgen kann.

Außerdem sind die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) zu beachten. Für den Streitfall ist insbesondere die AV 5 Buchst. b Satz 1 einschlägig. Danach werden Verpackungen (vorbehaltlich der AV 5 Buchst. a) wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Übliche Verpackungen sind solche, die entweder für die Verwendung der fraglichen Ware unbedingt notwendig sind, oder Verpackungen, die üblicherweise zur

Vermarktung und Verwendung der darin enthaltenen Waren genutzt werden. Derartige Verpackungen dienen u. a. dem Schutz des Packguts bei Transport, Umschlag und Lagerung sowie der Aufmachung für den Einzelverkauf, wobei sie im letzteren Fall zusätzliche Funktionen haben können.

Das Urteil des FG verstößt gegen § 12 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Anlage 2 zum UStG, da es die zolltarifliche Auslegung nicht beachtet hat. Denn danach ist der Verwendungszweck nur dann von Bedeutung, wenn er dem Erzeugnis nach seinen objektiven Merkmalen und Eigenschaften innewohnt, wobei übliche Verpackungen entsprechend den sich aus der AV 5 Buchst. b ergebenden Voraussetzungen außer Betracht bleiben. Damit nicht vereinbar ist die Annahme des FG, zur Versagung der Steuersatzermäßigung reiche es unabhängig hiervon aus, dass die Werbelebensmittel (anders als Lebensmittel aus dem Lebensmittelhandel) nicht vorwiegend zum Zweck des Verzehrs, sondern zu Werbezwecken geliefert werden.