

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

1. Entsorgung von Problemmüll: Liegt eine Dienstleistung oder eine Lieferung vor?

Übernimmt ein Unternehmer gefährlichen Abfall zum ausschließlichen Zweck der gesetzlich angeordneten Entsorgung nach einem vorgeschriebenen Verwertungsverfahren zur Rückgewinnung/Regenerierung von Abfällen, liegt lediglich eine vom Unternehmer erbrachte Entsorgungsdienstleistung vor. Die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes kommt mangels Lieferung des gefährlichen Abfalls an den Unternehmer nicht in Betracht.

Hintergrund

Die Klägerin, eine GmbH, war als Entsorgungsfachbetrieb zertifiziert.

Die Kunden der Klägerin setzten in ihren Betrieben Chemikalien ein, die nach dem betrieblichen Einsatz gefährliche Abfälle darstellten und deren ordnungsgemäße Entsorgung nachzuweisen war.

Die Klägerin nahm den Kunden die verunreinigten Chemikalien zum Zwecke der Entsorgung ab. Sie bewahrte die verunreinigten Chemikalien zunächst in speziellen, nach den gesetzlichen Vorschriften ausgestatteten Lagern auf. In diesen Lagern wurden die einzelnen verunreinigten Chemikalien ihrer Art nach getrennt gesammelt und der Aufbereitung im Rahmen eines chemischen Prozesses zugeführt. Dabei löste die Klägerin die Verunreinigungen aus den Chemikalien in ihren Aufbereitungsanlagen heraus und entsorgte diese.

Die gereinigten Chemikalien veräußerte die Klägerin als "Regenerat", falls sie in marktgängiger Qualität aufbereitet werden konnten. Es war jedoch nicht ausgeschlossen, dass im Rahmen des Reinigungsprozesses kein ausreichend reines Regenerat gewonnen werden konnte. In diesem Fall musste die Klägerin die weiterhin verunreinigten Chemikalien auf eigene Kosten thermisch entsorgen lassen.

Den Preis für die Entsorgung der gefährlichen Abfälle bestimmte die Klägerin anhand des Grades der Verunreinigung, der in ihrem Betrieb erst nach dem Erhalt der verunreinigten Chemikalien durch eine Analyse festgestellt wurde. Der Entsorgungspreis variierte außerdem nach der Verwendungsart der Chemikalien im jeweiligen Betrieb des Kunden, die ebenfalls auf den Umfang der Verunreinigung schließen ließ.

Nach Auffassung des Finanzamts stellte die Entsorgung der verunreinigten Chemikalien einen tauschähnlichen Umsatz dar. Die Klägerin erhalte für ihre Entsorgungsleistung neben dem vereinbarten Entsorgungspreis als Gegenleistung eine Lieferung. Liefergegenstand seien die verunreinigten Chemikalien, die die Klägerin von ihren Kunden erhalte. Daher erhöhe der Wert der verunreinigten Chemikalien die Bemessungsgrundlage für die von der Klägerin erbrachte Entsorgungsleistung.

Die gegen den Umsatzsteuerbescheid 2018 erhobene Klage wies das FG ab. Nach dessen Auffassung erhöhe der Wert der verunreinigten Chemikalien zum Zeitpunkt der Übernahme im Rahmen tauschähnlicher Umsätze mit Baraufgabe die Bemessungsgrundlage für die Entsorgungsleistungen der Klägerin. Im Streitfall erbringe die Klägerin im Bereich der Abfallentsorgung gegenüber ihren Kunden entgeltliche sonstige Leistungen.

Entscheidung

Der BFH hebt das Urteil auf und gibt der Klage statt.

Übernimmt ein Unternehmer gefährlichen Abfall zum ausschließlichen Zweck der gesetzlich angeordneten Entsorgung nach einem vorgeschriebenen Verwertungsverfahren zur Rückgewinnung/Regenerierung von Abfällen, liegt nach Auffassung des BFH lediglich eine vom Unternehmer erbrachte Entsorgungsdienstleistung vor.

Die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes kommt mangels Lieferung des gefährlichen Abfalls an den Unternehmer nicht in Betracht. Hieran ändert sich auch nichts dadurch, dass der Unternehmer einen möglichen Verkaufspreis von Stoffen, die er durch die spätere Verwertung des gefährlichen Abfalls gewinnen und wieder verkaufen kann, kalkulatorisch als Preisnachlass zugunsten der Kunden berücksichtigt.

Es handelt sich auch dann um einen tauschähnlichen Umsatz, wenn dieser mit einer Barzahlung verbunden ist (tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe).

Der tauschähnliche Umsatz mit Baraufgabe setzt voraus, dass sonstige Leistungen, wie sie von der Klägerin erbracht wurden, nicht nur durch eine Geldzahlung, sondern zusätzlich durch eine Lieferung oder sonstige Leistung vergütet werden. Hieran fehlt es im Urteilsfall. Die Kunden der Klägerin haben unstreitig keine sonstigen Leistungen an die Klägerin erbracht. Ebenso fehlt es an einer von den Kunden an die Klägerin ausgeführten Lieferung, die als Entgelt für die Entsorgungsleistung der Klägerin in Betracht kommen könnte.

Das FG ist vorliegend rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die verunreinigten Chemikalien allein deshalb geliefert worden seien, weil sie werthaltige Abfälle darstellten und ihr Wert nach dem Inhalt der Vereinbarungen zwischen den Beteiligten die Höhe des Entgelts der Entsorgung bestimmt hätte. Vielmehr kommt der Übergabe der gefährlichen Abfälle an die Klägerin zur Entsorgung im Urteilsfall keine eigenständige Bedeutung zu. Eine Lieferung hat mit der Übergabe der gefährlichen Abfälle nach dem zwischen der Klägerin und ihren Kunden zugrunde liegenden Rechtsverhältnis gerade nicht erfolgen sollen.

Das FG hat insbesondere verkannt, dass die Übergabe der verunreinigten Chemikalien nur zum Zweck der Entsorgung nach dem Verwertungsverfahren erfolgte. Das der Leistungserbringung zugrunde liegende Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ist ausschließlich auf die Erbringung einer Entsorgungsleistung, nicht aber auch auf eine Lieferung an die Klägerin gerichtet.

Die Übergabe der gefährlichen Abfälle ausschließlich zum Zweck der gesetzlich angeordneten Entsorgung stellt im Urteilsfall lediglich eine untergeordnete Handlung zum Erhalt der Entsorgungsleistung dar, da sie notwendig ist, um die Entsorgungsleistung durchführen zu können. Eine eigenständige Lieferung ist in der Übergabe des gefährlichen Abfalls nach Maßgabe des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses nicht zu sehen.

Die Klägerin als zertifizierter Entsorgungsfachbetrieb schuldet einen Leistungserfolg im Sinne eines Werkvertrags und erhält die gefährlichen Abfälle gerade nicht zur freien Verfügung. Denn solange die Entsorgung nicht ordnungsgemäß durchgeführt ist, bleiben die Kunden zur ordnungsgemäßen Entsorgung der gefährlichen Abfälle verpflichtet. Ausschließlich von dieser Verpflichtung haben sich die Kunden befreien und ausschließlich zur Erreichung dieses Zweckes haben sie die gefährlichen Abfälle der Klägerin übergeben. Ohne die Übergabe der gefährlichen Abfälle hätte die Klägerin den geschuldeten Leistungserfolg nicht herbeiführen können, sodass der Übergabe nach dem Willen der Beteiligten keine eigenständige Bedeutung zugekommen ist.

Die Annahme des FG, die Klägerin habe den verunreinigten Chemikalien einen "gewissen Wert" bemessen, weil sie daraus – nach einer Bearbeitung – verkaufsfähige, gereinigte Chemikalien hergestellt und die verunreinigten Chemikalienreste als Rohstoff für die weitere Verarbeitung benötigt habe, rechtfertige es nicht, eine Lieferung der gefährlichen Abfälle anzunehmen. Der für eine steuerbare Lieferung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt kann nur durch ein auf eine Lieferung gerichtetes Rechtsverhältnis begründet werden, das im Streitfall gerade nicht vorliegt. Die Klägerin hat den möglichen Verkaufspreis der gereinigten Chemikalien lediglich im Rahmen ihrer eigenen Kalkulation als Preisnachlass zugunsten der Kunden berücksichtigt.

2. **Gewerbliche Infektion: Mieteinnahmen können auch bei Verlusten aus einer Beteiligung gewerblich sein**

Eine Gesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte, wenn eine gewerblich geprägte Personengesellschaft vorliegt. Der BFH musste sich mit der Frage befassen, ob eine gewerbliche Infektion selbst bei Erzielung von Beteiligungsverlusten eintritt, wenn diese Verluste sich im Verlustentstehungsjahr nicht auswirken.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine GbR, die Einkünfte aus der Vermietung eines Mehrfamilienhauses mit Ladenlokal erzielt.

Die Klägerin ist ferner seit dem 1.12.2003 mit 50.000 EUR (entspricht seit 2015 einer Quote von 4,24 %) an einer GmbH & Co KG beteiligt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Die in dem Gewinnfeststellungsbescheid der KG 2017 ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden der Klägerin i. H. v. rd. – 5.500 EUR zugerechnet.

Ausweislich des mit dem Gewinnfeststellungsbescheid 2017 verbundenen Verlustverrechnungsbescheid handelt es sich hierbei um einen künftig verrechenbaren Verlust. In 2017 wurden bei der GbR Einkünfte von 0 EUR erfasst.

Aufgrund der von der KG bezogenen Beteiligungseinkünfte qualifizierte das Finanzamt die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung seit 2006 in Einkünfte aus Gewerbebetrieb um. Auch die positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus 2017 i. H. v. rd. 61.000 EUR wurden umqualifiziert.

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit dem Argument, dass bei der Umqualifizierung eine Bagatellgrenze anzuwenden sei und es ohnehin fraglich wäre, ob eine Gewinnerzielungsabsicht auf die Beteiligung bestehe.

Das FG bestätigte die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung.

Entscheidung

Der BFH hat die von der GbR erzielten Einkünfte vollumfänglich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet.

Eine mit Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft ist u. a. dann in vollem Umfang gewerblich, wenn gewerbliche Einkünfte bezogen werden. Hierunter fallen die erzielten Beteiligungseinkünfte aus einer Mitunternehmerschaft. Ob die Beteiligungseinkünfte mit oder ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, muss im Rahmen der Feststellung dieser Mitunternehmerschaft beurteilt werden und nicht in einem Folgebescheid.

Liegen dem Grunde nach gewerbliche Beteiligungseinkünfte vor, kommt es auf deren Höhe nicht an. Unerheblich ist es nach Auffassung des BFH, ob diese positiv oder negativ sind oder gar 0 EUR betragen. Auch die bei der Seitwärtsinfektion zur Anwendung kommende Bagatellgrenze gilt bei der Aufwärtsinfektion nicht; dies sei verfassungsgemäß.

Der BFH betont, dass die Aufwärtsinfektion selbst dann ausgelöst wird, wenn negative Einkünfte im Verlustentstehungsjahr den verrechenbaren Verlusten zugerechnet werden.

3. 6 % Zinsen bei Überentnahmen: Ist dieser Zinssatz verfassungsgemäß?

Der feste Zinssatz von 6 %, der für die Berechnung von Zinsen auf Überentnahmen verwendet wird, die man nicht abziehen kann, ist verfassungsrechtlich in Ordnung.

Hintergrund

Die Beteiligten streiten über die Höhe des Zinssatzes für nicht abziehbare Schuldzinsen bei Überentnahmen. In dem Einspruchs- und Klageverfahren wandte sich die Klägerin mit verfassungsrechtlichen Einwänden gegen die Höhe der Hinzurechnungen. Sie begehrte, den Hinzurechnungen einen Prozentsatz von 2,9 % statt des gesetzlich vorgesehenen Satzes von 6 % zugrunde zu legen. In den Streitjahren, während der anhaltenden Niedrigzinsphase, habe der typisierte Zinssatz keinen Bezug mehr zum langfristigen Marktzinsniveau; der angemessene Rahmen einer wirtschaftlichen Realität sei erheblich überschritten.

Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen, da die verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin nicht berechtigt seien. Die nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassenen Zinsaufwendungen werden in pauschalierter Art und Weise festgestellt. Die Regelung, dass die nichtabziehbaren Schuldzinsen typisiert mit 6 % der Überentnahmen des Wirtschaftsjahres zu ermitteln seien, diene einem Vereinfachungszweck, welcher die in der Abkehr vom Individualmaßstab liegende Gleichbehandlung von Ungleichen rechtfertige.

Insbesondere erspare sie dem Steuerpflichtigen wie der Verwaltung eine genaue umfangmäßige und zeitanteilige Zuordnung der angefallenen Zinslasten, die sich letztlich nur bei einer liquiditätsbezogenen Betrachtungsweise leisten lasse.

Das BVerfG hat im Übrigen über die Verfassungsbeschwerden betreffend der Vollverzinsung entschieden, dass Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen.

4. **Steuerbescheid: Finanzamt muss den Zugang nachweisen**

Das Finanzamt muss den Zugang eines Verwaltungsakts auch dann nachweisen, wenn der Zugang durch einen Gesamtrechtsnachfolger bestritten wird.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine Stiftung, die Gesamtrechtsnachfolgerin eines verstorbenen Steuerpflichtigen ist. Gegen diesen erließ das Finanzamt für das Jahr 2016 unter dem Datum 23.10.2017 einen Einkommensteuerbescheid. Die Einlieferung zur Post ließ sich hierbei nachvollziehen. Im Jahr 2020 im Rahmen der Haushaltsauflösung des in der Zwischenzeit verstorbenen Steuerpflichtigen stellte die Klägerin fest, dass der Einkommensteuerbescheid 2016 in den Unterlagen des Steuerpflichtigen fehlte.

Mit Schreiben vom 17.3.2020 übermittelte das Finanzamt dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin eine Abschrift des Einkommensteuerbescheids 2016. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und verwies auf den fehlenden Zugang des Bescheids 2016 im Jahr 2017.

Im Verlauf des Einspruchsverfahrens legte die Klägerin Unterlagen vor, aus denen ersichtlich war, dass die Einkommensteuerfestsetzung 2016 aufgrund eines Übertragungsfehlers fehlerhaft und deshalb zu ändern war. Das Finanzamt verwarf den Einspruch als unzulässig. Es verwies darauf, dass die Indizien dafür sprachen, dass der Einspruch ordnungsgemäß bekanntgegeben worden ist. Demgemäß sei die Einspruchsfrist abgelaufen. Die Klägerin wandte sich an das zuständige FG.

Entscheidung

Das FG gab der Klage statt. Nach Ansicht des Gerichts ist der Einkommensteuerbescheid 2016 vom 23.10.2017 nicht bekanntgegeben. Den erforderlichen Nachweis des tatsächlichen Zugangs hat das Finanzamt nicht erbracht. Nach der Rechtsprechung des BFH muss der Adressat eines schriftlichen Verwaltungsakts den Zugang nur bestreiten, aber nicht substantiiert vortragen, warum die Sendung ihn nicht erreicht hat.

Vielmehr obliegt es dem Finanzamt, den Beweis des Zugangs zu führen. Hierbei kann der Beweis anhand von Indizien erfolgen. Diese Art der Beweislastverteilung gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Zugang durch einen Erben des Steuerpflichtigen bestritten wird.

5. **Unentgeltliche Übergabe des Betriebs in der Familie: Können nachträglich noch Kosten abgesetzt werden?**

Nachträgliche Betriebsausgaben sind durch den Betriebsübergabe auch bei unentgeltlicher Betriebsübergabe absetzbar. Dies gilt zumindest dann, wenn der Betriebsübergabe später eine eigene Schuld bedient, zu deren Kostenübernahme sich der Betriebsübernehmer nur "intern" verpflichtet hat und er diese Kosten infolge eigener Insolvenz nicht mehr tragen kann.

Hintergrund

Die Kläger wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Vom 1.5.2000 bis zum 30.9.2004 betrieb die Klägerin einen von ihrem Vater (V) übernommenen Maler- und Lackierbetrieb.

Die Klägerin übertrug dieses Unternehmen am 1.10.2004 mit sämtlichen Aktiva und Passiva an V zurück.

Nach den Vereinbarungen erfolgte die Übertragung unentgeltlich.

V übernahm "mit dem Betriebsübergang sämtliche Rechte und Pflichten betreff des Betriebes, ggf. auch nur im Innenverhältnis". Auch die Arbeitsverhältnisse gingen auf den neuen Betriebsinhaber über. Das Kapital betrug am 30.9.2004 EUR 2.695,34 EUR.

Wegen im Zeitraum ihrer Betriebsinhaberschaft nicht abgeführter Beiträge zur Urlaubskasse wurde die Klägerin in mehreren arbeitsgerichtlichen Urteilen zur Beitragszahlung verurteilt, und zwar zu rd. 46.000 EUR für den Zeitraum Mai 2000 bis Dezember 2001 und nochmals rd. 46.000 EUR für den

Zeitraum Januar bis Dezember 2002. Die Berufung wurde am 28.2.2005 zurückgewiesen. Die Urlaubskasse stimmte einer Schuldübernahme durch den Rechtsnachfolger V nicht zu.

Diese Sachverhalte fanden weder in der zum 31.12.2003 aufgestellten Bilanz vom 15.8.2005 noch in der zum 30.9.2004 aufgestellten Bilanz vom 10.2.2006 Berücksichtigung.

In der Folgezeit leistete V die offene Schuld an die Urlaubskasse durch Ratenzahlung.

In 2016 wurde bei V das Insolvenzverfahren eröffnet.

Die Klägerin (Betriebsübergeberin) zahlte vor diesem Hintergrund in 2014 rd. 6.000 EUR, in 2015 und 2016 jeweils 12.000 EUR an die Urlaubskasse und begehrte hierfür den Ansatz von gewinnmindernden nachträglichen Betriebsausgaben.

Das FG verwehrte den begehrten nachträglichen Betriebsausgabenabzug. Eine Berichtigung des falschen Bilanzansatzes habe in der Bilanz des Betriebsübernehmers zu erfolgen. Dem Betriebsübergeber besteht der betriebliche Zusammenhang der vormaligen Betriebsschuld nicht mehr, sodass auch ein nachträglicher Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sei.

Entscheidung

Der BFH schloss sich der restriktiven Auffassung der Vorinstanz nicht an und ließ einen Kostenabzug der nachträglich geltend gemachten Betriebsausgaben zu.

Das Einzelunternehmen ging zum 1.10.2004 unentgeltlich auf V über. Die Vermutung der "Unentgeltlichkeit" bei Übertragungen zwischen einander nahestehenden Personen gelte selbst dann, wenn das Eigenkapital bei Übertragung negativ sei und der Übernehmer sämtliche Betriebsschulden übernimmt. Außerdem spreche für die Unentgeltlichkeit auch die dem Betriebsübernehmer bei Vertragsabschluss bekannte Verbindlichkeit gegenüber der Urlaubskasse.

Für die Zahlungsverpflichtung gegenüber der Urlaubskasse bildete die Klägerin keine Verbindlichkeitsrückstellung bzw. Verbindlichkeit. Dieser Bilanzierungsfehler ist im Jahr der fehlerhaften Bilanzierung zu berichtigen. Scheidet in diesem Jahr die Richtigstellung aus, erfolgt die erfolgswirksame Korrektur in der ersten noch offenen Schussbilanz (formeller Bilanzzusammenhang). Die Korrekturverpflichtung geht bei Betriebsübergabe auf den Rechtsnachfolger über. Im Entscheidungsfall war der Betriebsübernehmer zur Bilanzkorrektur verpflichtet: Es handelte sich zwar nicht um eine eigene Schuld gegenüber der Urlaubskasse; aufgrund der Betriebsübergabvereinbarung hat er die Verpflichtung der Klägerin zumindest im Innenverhältnis zu übernehmen. Zu passivieren war daher eine Freistellungsverpflichtung gegenüber der Betriebsübergeberin.

Die originär von der Klägerin geschuldeten Beitragsverbindlichkeiten gegenüber der Urlaubskasse bleiben bei ihr – trotz Betriebsübertragung – (schlummerndes) Betriebsvermögen. Der Verbindlichkeit steht ein Anspruch auf interne Übernahme durch den Betriebsübernehmer gegenüber. Infolge des (schlummernden) Betriebsvermögens wirken sich eigene Zahlungen auf die Beitragsschuld – selbst wenn sie erst ein Jahrzehnt später erbracht werden – als nachträgliche Betriebsausgaben aus.