

HWS Vogtland GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Bahnhofstraße 12, 08209 Auerbach
Tel.: 03744/ 8303-0
Fax: 03744/ 8303-99



Mandanteninformationen für Unternehmer

April/Mai 2020

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden.

Aus aktuellem Anlass möchten wir Sie außerdem über die steuerlichen Maßnahmen aufgrund der Coronakrise informieren. Das Bundesfinanzministerium hat sich inzwischen mit zahlreichen BMF Schreiben zu dem Thema geäußert. Wesentliche Neuerungen aufgrund der Coronakrise ergeben sich aus dem BMF Schreiben vom 24. April 2020, welches wir Ihnen an der Stelle in ungekürzter Form übersenden möchten.

Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

Inhalt

1. Eingabefehler nach intensiver Prüfung: Finanzamt kann sich nicht auf eine offenbare Unrichtigkeit berufen
2. Gewerbeverlust: Unternehmensidentität darf nicht unterbrochen werden
3. Kleinunternehmer und Regelbesteuerung: Im Zweifel muss das Finanzamt fragen
4. Kleinunternehmergrenze bestimmt sich nach dem Gesamtumsatz?

1. Eingabefehler nach intensiver Prüfung: Finanzamt kann sich nicht auf eine offenbare Unrichtigkeit berufen

Prüfen mehrere Mitarbeiter des Finanzamts einen Steuerfall inhaltlich und unterläuft bei der Bearbeitung ein Eingabefehler, kann der Steuerbescheid nicht geändert werden. Denn es fehlt an dem "mechanischen Versehen" als Voraussetzung für eine offenbare Unrichtigkeit.

Hintergrund

X erzielte bei der Veräußerung eines GmbH-Anteils einen Veräußerungsgewinn von 132.900 EUR. Dieser unterlag nach dem Teileinkünfteverfahren zu 60 %, d. h. in Höhe von 79.740 EUR der Besteuerung. X erklärte diesen Betrag ordnungsgemäß unter der Kennziffer 45.28 in der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung.

Im Veranlagungsverfahren wurde unter Kennziffer 45.83 (Beschreibungstext: "personell ermittelter steuerfreier Veräußerungsgewinn") der Wert "79.740 EUR" eingetragen. Richtig wäre hier der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG mit dem Wert "0 EUR" einzutragen gewesen. Es konnte nicht geklärt werden, durch welchen Sachbearbeiter beim Finanzamt die unrichtige Eintragung bei der Kennziffer 45.83 vorgenommen wurde.

Durch den Falscheintrag wurde von dem zutreffend erklärten Veräußerungsgewinn von 79.740 EUR ein "steuerfrei bleibender Veräußerungsgewinn" in gleicher Höhe abgezogen. Die Folge: Die Einkünfte aus der Veräußerung wurden mit 0 EUR berücksichtigt.

In einem Prüfhinweis wurde die vollumfängliche Prüfung des Falls – u. a. die Einkünfte aus der Anteilsveräußerung – angeordnet und auf die Prüfung bestimmter Prüfpunkte (u. a. Teileinkünfteverfahren) durch den Sachgebietsleiter hingewiesen. Keine der 3 mit dem Fall befassten Stellen bemerkte den Falscheintrag.

Nachdem bei einer Außenprüfung der Fehler entdeckt worden war, erließ das Finanzamt wegen einer offenbaren Unrichtigkeit einen geänderten Bescheid. Diesem wurde der erklärte Veräußerungsgewinn von 79.740 EUR zugrunde gelegt. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht ab, es ging von einem mechanischen Versehen aus.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass die Voraussetzungen für eine Bescheidänderung wegen einer offenbaren Unrichtigkeit nicht vorlagen. Offenbare Unrichtigkeiten sind mechanische Versehen (z. B. Schreibfehler, Rechenfehler, Eingabefehler, Übertragungsfehler). Dagegen schließen Fehler in der Rechtsanwendung (fehlerhafte Willensbildung, Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Tatsachenwürdigung, unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhen) die offenbare Unrichtigkeit aus. Die entsprechende Korrekturvorschrift ist daher nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht. Eine Berichtigung wegen einer offenbaren Unrichtigkeit ist somit ausgeschlossen, wenn das Finanzamt aufgrund eines Prüfhinweises den Fall überprüft hat, es im Rahmen dieser Überprüfung zu einer neuen Willensbildung der zuständigen Beamten gekommen ist und daher die Möglichkeit eines Rechtsirrtums nicht auszuschließen ist.

Von diesen Grundsätzen ausgehend lagen im vorliegenden Fall die Berichtigungsvoraussetzungen wegen einer offenbaren Unrichtigkeit nicht vor. An dem Fall waren mehrere Bearbeiter tätig und die Kennziffer 45.83 hätte von jedem dieser Bearbeiter ausgefüllt werden können. Fest stand nur, dass die Veranlagung als "Intensiv-Prüfungsfall" von 2 Bearbeitern inhaltlich geprüft wurde.

Deshalb kann nicht ausgeschlossen werden, dass bereits die ursprüngliche Eintragung des unzutreffenden Werts bei Kennziffer 45.83 auf unzutreffenden rechtlichen Erwägungen beruhte und nicht lediglich mechanisch erfolgte. Es kam daher nicht mehr darauf an, ob die weitere Überprüfung des Steuerfalls sich auf eine bloße Plausibilitätskontrolle beschränkte oder eine "echte" Inhaltsprüfung darstellte.

2. Gewerbeverlustr: Unternehmensidentität darf nicht unterbrochen werden

Bei einer Besitzpersonengesellschaft besteht die Unternehmensidentität so lange fort, wie sie mit der Betriebskapitalgesellschaft verflochten bleibt. Ein vortragsfähiger Gewerbeverlustr geht jedoch mangels Unternehmensidentität unter, wenn die Tätigkeit nicht nur vorübergehend unterbrochen oder geändert wird.

Hintergrund

Die Geschäftstätigkeit der K-KG umfasste bis 30.6.2005 Produktion und Handel. Im Zuge einer Umstrukturierung wurde zum 1.7.2005 das Anlagevermögen der K-KG an die R-GmbH (Kommanditistin) verpachtet und das Umlaufvermögen an sie veräußert. Zum 30.6.2006 wurde der Betriebspachtvertrag wieder aufgehoben. Das Anlagevermögen wurde auf die R-GmbH übertragen. Das Betriebsgrundstück wurde an die R-GmbH vermietet.

Das Finanzamt stellte zunächst antragsgemäß auf den 31.12.2005 einen vortragsfähigen Gewerbeverlustr der K-KG fest. Später vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlustr wegen Wegfalls der Unternehmensidentität aufgrund des Wechsels von der Produktion zur Betriebsverpachtung ab 1.7.2005 untergegangen war. Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage statt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Die für den Verlustabzug geforderte Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlusts

bestanden hat. Die Unternehmensidentität muss zwischen Anrechnungsjahr und Verlustentstehungsjahr ununterbrochen bestanden haben. Bei nicht nur vorübergehender Unterbrechung oder andersartiger Tätigkeit kann zwar eine einkommensteuerrechtlich unerhebliche Betriebsunterbrechung ("ruhender Gewerbebetrieb") vorliegen. Gewerbesteuerrechtlich entfällt jedoch die Unternehmensidentität.

Fraglich war, ob die Unternehmensidentität bei der K-KG im Erhebungszeitraum 2006 aufgrund der Aufhebung des Betriebspachtvertrags zum 30.6.2006 entfallen ist. Denn bei einer Besitzpersonengesellschaft besteht die Unternehmensidentität jedenfalls so lange fort, als sie mit der nämlichen Betriebskapitalgesellschaft sachlich und personell verflochten bleibt. Denn dann übt die Besitzpersonengesellschaft aufgrund ihrer Verflechtungen gegenüber dem nämlichen "Kunden" (Vertragspartner) ununterbrochen eine nutzungsüberlassende Tätigkeit aus, die sich nach ihrem Gesamtbild als die wirtschaftlich identische (originär) gewerbliche Tätigkeit darstellt.

Davon ausgehend ist die Unternehmensidentität im Erhebungszeitraum 2006 möglicherweise nicht entfallen. Das würde voraussetzen, dass durch den Übergang von der Produktion zur Verpachtung zwischen der K-KG (Besitzpersonengesellschaft) und der R-GmbH (Betriebskapitalgesellschaft) eine Betriebsaufspaltung begründet worden wäre. Diese müsste trotz der erneuten Änderung ihrer Tätigkeit über diesen Zeitpunkt hinaus fortbestanden haben. Dazu fehlen allerdings ausreichende Tatsachen. Das Finanzgericht muss nun im zweiten Verfahrensgang aufklären, ob die K-KG mit der R-GmbH ab dem 1.7.2005 und über den 1.7.2006 hinaus personell verflochten war.

3. Kleinunternehmer und Regelbesteuerung: Im Zweifel muss das Finanzamt fragen

Bestehen Zweifel daran, für welche Besteuerungsform sich ein Kleinunternehmer entschieden hat, muss das Finanzamt nachfragen. Das gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige bei Abgabe der Jahressteuererklärung die Umsatzsteuer nach Allgemeinregeln berechnet hat.

Hintergrund

Im Gründungsjahr 2006 optierte der Kläger zur Regelbesteuerung und berechnete bis einschließlich 2016 die Umsatzsteuer nach der Regelbesteuerung. In den Jahren 2011 und 2012 erzielte er Bruttoumsätze oberhalb der Kleinunternehmergrenze von 17.500 EUR, ab 2013 unterhalb der Grenze von 17.500 EUR. Mit seiner am 25.10.2018 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2017 beantragte der Kläger erstmalig den Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerschaft. In den Rechnungen 2017 wies der Kläger unter Hinweis auf § 19 UStG jedoch keine Umsatzsteuer aus.

Nach Auffassung des Finanzamts war jedoch der Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerschaft für 2017 nicht möglich, da der Kläger innerhalb der letzten 5 Jahre von der Option Gebrauch gemacht hatte und deshalb insoweit gebunden war. Im Jahr 2016 erzielte er zwar nur Umsätze von 4.741 EUR, durch die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung mit Ausweis von Umsätzen und Vorsteuern war er jedoch wirksam zur Regelbesteuerung optiert. Hieran war er 5 Jahre gebunden, sodass er frühestens ab dem 1.1.2021 zur Kleinunternehmerschaft hätte wechseln können.

Entscheidung

Das Finanzgericht gab dem Kläger Recht. Zur Begründung führte es aus: Ein Unternehmer kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung den Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung erklären. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet dies den Unternehmer mindestens für 5 Kalenderjahre. Ein Verzicht auf die Kleinunternehmer-Besteuerung kann dem Finanzamt gegenüber auch konkludent erklärt werden – z. B. durch Abgabe einer für die Regelbesteuerung vorgesehenen Umsatzsteuererklärung, in der die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes berechnet und der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird.

Bei der Würdigung des konkludenten Verhaltens kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an. Das Finanzamt muss in Zweifelsfällen den Kleinunternehmer fragen, welche Besteuerungsform er anwenden will. Verbleiben Zweifel, kann eine Option zur Regelbesteuerung nicht angenommen werden.

Davon ausgehend löste allein die Abgabe der Jahressteuererklärung 2016 mit Berechnung der Umsatzsteuer nach allgemeinen Regeln keine erneute 5-jährige Bindungsfrist für den Verzicht auf die

Kleinunternehmerregelung aus, wenn die Frist nach einer erstmaligen Option bereits abgelaufen war. Der Kläger hatte bereits erstmals im Gründungsjahr 2006 auf die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung verzichtet. Die hierdurch ausgelöste 5-jährige Bindungswirkung war bereits Ende 2010 ausgelaufen. Ab da bestand für den Kläger jährlich die Möglichkeit des Widerrufs des Verzichts auf die Steuerbefreiung. Einen Widerruf hat der Kläger jedoch erstmalig für das Streitjahr 2017 mit der Steuererklärung 2017 erklärt.

Dass der Kläger zwischenzeitlich wegen Überschreitung der Vorjahres-Umsatzgrenze von 17.500 EUR für 2012 und 2013 kein Kleinunternehmer mehr war, führte entgegen der Auffassung des Finanzamts nicht dazu, dass nach erneutem Eintritt der Kleinunternehmer Voraussetzungen aufgrund der Abgabe von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen ein Neubeginn der 5-jährigen Bindungsfrist angenommen werden konnte.

4. Kleinunternehmergrenze bestimmt sich nach dem Gesamtumsatz

Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes nach der Kleinunternehmerregelung ist bei einem Händler, der der Differenzbesteuerung unterliegt, auf die Gesamteinnahmen abzustellen. Die Differenz zwischen dem geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis (Handelsspanne) ist nicht maßgebend.

Hintergrund

X erzielte in den Jahren 2009 und 2010 der Differenzbesteuerung unterliegende Umsätze aus einem Gebrauchtwagenhandel. Der Gesamtumsatz betrug 27.358 EUR bzw. 25.115 EUR, die Handelsspanne lag bei 17.328 EUR bzw. 17.470 EUR. Bis 2009 war X umsatzsteuerlich Kleinunternehmer, weil die erzielten Margen die Vorjahresumsatzgrenze für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung von 17.500 EUR nicht überstiegen. Das entsprach der bis 2009 geltenden Verwaltungsregelung. Danach war in Fällen der Differenzbesteuerung für die Vorjahresumsatzgrenze auf die Handelsspanne abzustellen.

Ab 2010 änderte sich die Verwaltungspraxis. Nunmehr waren für die Vorjahresumsatzgrenze die vereinnahmten Entgelte (Gesamtumsatz) entscheidend. Dementsprechend versagte das Finanzamt für 2010 die Kleinunternehmerregelung, da der Gesamtumsatz des Vorjahres (2009) mit 27.358 EUR die Grenze von 17.500 EUR überstieg.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Der Bundesfinanzhof setzte das Revisionsverfahren aus und legte die Problematik dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vor.

Entscheidung

Der Europäische Gerichtshof entschied, dass sich die Kleinunternehmergrenze nicht nach der Handelsspanne, sondern nach dem Gesamtumsatz bestimmt. Das ergibt sich seiner Auffassung nach aus dem Wortlaut des Art. 288 Abs. 1 Nr. 1 MwStSystRL. Dabei bezieht sich "besteuert" nicht auf den "Betrag", sondern auf "Lieferungen" oder "Leistungen".

Der Bundesfinanzhof schloss sich der Auffassung des Europäischen Gerichtshofs an. Die Umsatzgrenze für die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung für einen der Differenzbesteuerung unterliegenden Wiederverkäufer bestimmt sich somit auf der Grundlage aller von dem Wiederverkäufer vereinnahmten oder zu vereinnahmenden Beträge ohne Umsatzsteuer. Damit war im Streitfall die Umsatzgrenze von 17.500 EUR überschritten. Dementsprechend war die Revision des Finanzamts begründet. Der Bundesfinanzhof hob daher das auf der Gegenmeinung beruhende Finanzgerichtsurteil auf.