

Mandanteninformationen für Unternehmer September 2024

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

Mit freundlichen Grüßen

1. **Durchsuchungsbeschluss zur Verjährungsunterbrechung: Welche Anforderungen müssen erfüllt sein?**

Nur Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnungen der Verfolgungsbehörde oder des Richters unterbrechen die Verfolgungsverjährung, nicht aber Anordnungen der Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft.

Hintergrund

Auf den Namen der Klägerin war im Streitjahr 2001 ein gewerbliches Einzelunternehmen unter der Bezeichnung X angemeldet. Die Klägerin reichte ihre Einkommensteuererklärung 2001 im Jahr 2002 ein. Der erklärungsgemäße erstmalige Einkommensteuerbescheid 2001 wurde am 6.3.2003 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen. Am 28.1.2010 erging der im vorliegenden Verfahren angefochtene Änderungsbescheid. Darin wurde der Gewinn aus Gewerbebetrieb erheblich erhöht, weil Beträge, die die Klägerin als Betriebsausgaben erklärt hatte, nicht mehr gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Streitig ist, ob der Änderungsbescheid noch innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden ist.

Am 3.5.2006 hatte eine Durchsuchung in den Geschäftsräumen der X stattgefunden, die sich zunächst nicht gegen die Klägerin, sondern gegen eine dritte Person richtete. Nachdem der Steuerfahndungsbeamte die Überzeugung gewonnen hatte, dass er gegen die falsche Person ermittelte, leitete er gegen die Klägerin am selben Tag ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Hinterziehung von Einkommensteuer für 2001 ein, gab die Einleitung der Klägerin förmlich jedoch nicht bekannt.

Ferner ordnete er am selben Tag in dieser Ermittlungssache gegen die Klägerin wegen Gefahr im Verzug "als Ermittlungsperson der Staatsanwaltschaft" die "Durchsuchung der Geschäftsräume der Fa.(X)" an und protokollierte im Rahmen einer "Nachweisung" in einem Formular der Steuerfahndungsstelle, wiederum im Strafverfahren gegen die Klägerin, die Beschlagnahme und Sicherstellung von Unterlagen.

Der Fahndungsprüfer und sein Sachgebietsleiter haben bei ihren schriftlichen Befragungen durch das FG angegeben, sich an Einzelheiten des Vorgangs nicht mehr erinnern zu können.

Am 13.1.2010 wurde das gegen die Klägerin geführte steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren eingestellt, weil ein Vorsatznachweis nicht geführt werden konnte. Am 19.7.2012 wurde gegen sie wegen leichtfertiger Steuerverkürzung eine Geldbuße festgesetzt.

In dem steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht über die gegen die Klägerin geführten Ermittlungen der Steuerfahndung vom 2.11.2009 heißt es unter der Überschrift "Strafrechtliche Verfahrenshandlungen":

"Bl. 108-110 d. A.) b) Erlass eines von Durchsuchungsbeschlüssen durch das AG N... im Steuerstrafverfahren gegen ... 27.10.06".

Die Akten dieses steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens waren jedoch bereits vernichtet und standen dem FG daher nicht zur Verfügung.

Streitig ist, ob der Änderungsbescheid vom 28.1.2010 noch innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden ist. Das FG wies die Klage gegen den Änderungsbescheid ab. Die 5-jährige Festsetzungsfrist sei bis zum 27.10.2011 gehemmt gewesen. Der Nachweis eines gegen die Klägerin ergangenen Durchsuchungsbeschlusses sei durch den Vermerk im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht erbracht, was zur Unterbrechung der Verfolgungsverjährung geführt habe.

Im Revisionsverfahren rügt die Klägerin, dass keine Feststellungen dazu getroffen worden seien, ob die Durchsuchungsanordnung die erforderlichen inhaltlichen Mindestanforderungen erfüllt habe.

Entscheidung

Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

Die wegen leichter Steuerverkürzung 5-jährige Festsetzungsfrist bzgl. der Einkommensteuer 2001 hat mit Ablauf des Jahres 2002 begonnen und grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2007 geendet. Allerdings endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist.

Die Verfolgungsverjährung beginnt, sobald die Handlung beendet ist, jedoch nicht vor dem Eintritt des Erfolgs. Der Erfolg ist hier mit der Bekanntgabe des fehlerhaften Einkommensteuerbescheids 2001 am 10.3.2003 eingetreten. Da die Verfolgungsverjährungsfrist bei Steuerordnungswidrigkeiten 5 Jahre beträgt, wäre die reguläre Verfolgungsverjährung am 10.3.2008 eingetreten, wenn nicht zuvor ein Unterbrechungstatbestand verwirklicht worden wäre.

Die Verfolgungsverjährung wird u. a. durch Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnungen der Verfolgungsbehörde oder des Richters unterbrochen.

Maßgebend ist grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem die Entscheidung abgefasst wird. Nach einer Unterbrechung, die nur gegenüber demjenigen wirkt, auf den sich die Handlung bezieht, beginnt die Verjährung von neuem, endet jedoch spätestens mit Eintritt der absoluten Verjährung, im Streitfall mit Ablauf des Doppelten der gesetzlichen Verjährungsfrist.

Beschlagnahmeanordnungen von Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft lösen die verjährungsunterbrechende Wirkung allerdings nicht aus.

Der klare gesetzliche Wortlaut beschränkt sich auf Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnungen "der Verfolgungsbehörde oder des Richters". Bei der Verfolgungsbehörde handelt es sich um die für die Verfolgung und Ahndung der Ordnungswidrigkeit zuständige Behörde, kennt jedoch daneben auch Beschlagnahme- und Durchsuchungsanordnungen durch die "Beamten des Polizeidienstes, die zu Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft bestellt sind". Das Tätigwerden in dieser Funktion ist jedoch kein Tätigwerden für die "Verfolgungsbehörde".

Im Streitfall hatten zwar die am 3.5.2006 durchgeführten Durchsuchungs- und Beschlagnahmemaßnahmen in einem gegen die Klägerin geführten Verfahren stattgefunden, das unmittelbar zuvor eingeleitet worden war. Die Anordnungen vermochten die Verjährung dennoch nicht zu unterbrechen, weil der Steuerfahnder sie in seiner Eigenschaft als Ermittlungsperson der Staatsanwaltschaft ausgesprochen hatte. Für die Durchsuchung hat er dies ausdrücklich so protokolliert.

Unter der Voraussetzung, dass am 27.10.2006 tatsächlich ein die Verfolgungsverjährung unterbrechender Durchsuchungsbeschluss gegen die Klägerin ergangen ist, hat das FG die Dauer der Ablaufhemmung zutreffend berechnet. Durchsuchungsbeschlüsse haben jedoch aus verfassungsrechtlichen Gründen inhaltlichen Mindestanforderungen an ihre Bestimmtheit zu genügen.

Der Durchsuchungsbeschluss muss tatsächliche Angaben über den Inhalt des Tatvorwurfs enthalten, wofür die lediglich schlagwortartige Bezeichnung der jeweiligen Straftat nicht genügt. Ferner muss der Beschluss die Art sowie den denkbaren Inhalt der Beweismittel, denen die Durchsuchung gilt, erkennen lassen. Durchsuchungsbeschlüsse, die die genannten verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen an ihre inhaltliche Bestimmtheit nicht erfüllen, haben keine verjährungsunterbrechende Wirkung.

Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob der Durchsuchungsbeschluss vom 27.10.2006 die dargestellten inhaltlichen Mindestanforderungen, die für den Eintritt der verjährungsunterbrechenden Wirkung erforderlich sind, erfüllt.

Solche Feststellungen wären im Streitfall erforderlich gewesen. Die inhaltlichen Mindestanforderungen können angesichts des Umstands, dass sie recht hoch sind und in der Praxis daher mitunter nicht erfüllt werden, nicht einfach als gegeben unterstellt werden.

Vorliegend ist weder festgestellt noch feststellbar, dass bzw. ob der amtsgerichtliche Durchsuchungsbeschluss vom 27.10.2006 der Klägerin überhaupt bekanntgegeben oder ob er vollzogen worden ist und sie damit Gelegenheit hatte, den Beschluss anzufechten.

Eine Nachholung der erforderlichen Tatsachenfeststellungen zum Inhalt des Durchsuchungsbeschlusses ist wegen der Vernichtung aller maßgeblichen Akten und des fehlenden Erinnerungsvermögens der vom FG befragten Beamten nicht möglich. Dies geht zu Lasten des Finanzamts, sodass die Voraussetzungen für den Eintritt einer Ablaufhemmung als nicht erwiesen anzusehen sind. Schon nach den allgemeinen Regeln liegt die Feststellungslast für Umstände, die den ausnahmsweisen Erlass eines Steuerbescheids nach Ablauf der regulären Verjährungsfrist ermöglichen würden, beim Finanzamt, das sich auf den Eintritt der Voraussetzungen eines Tatbestands der Ablaufhemmung beruft. Dies gilt erst recht unter den Umständen des Streitfalls. Denn nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung fällt es in den Risikobereich der Behörde und hat Einfluss auf das von den Tatsachengerichten anzuwendende Beweismaß, wenn verfahrensrelevante Akten zu einem Zeitpunkt – vorzeitig – vernichtet werden, in dem ein Besteuerungsverfahren noch nicht bestands- oder rechtskräftig abgeschlossen ist.

2. **Häusliches Arbeitszimmer: Welche Aufzeichnungspflichten gelten?**

Eine reine Belegsammlung mit Aufaddieren der Positionen nach Abschluss des Veranlagungszeitraums genügt nicht der Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 7 EStG. Dies gilt auch für sog. Bagatellfälle bei Freiberuflern.

Hintergrund

Im Streitfall ging es zunächst um die Frage, in welcher Höhe Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer im Rahmen einer selbstständigen Tätigkeit als Betriebsausgaben abziehbar sind. Im finanzgerichtlichen Verfahren stellte sich dann jedoch die Frage, ob die Arbeitszimmerkosten überhaupt Betriebsausgaben darstellen. Denn ein Betriebsausgabenabzug ist ausgeschlossen, wenn die Kosten nicht fortlaufend und zeitnah gesondert aufgezeichnet werden.

Der Steuerpflichtige hatte im Laufe des Streitjahres die Belege für die im Zusammenhang mit den häuslichen Arbeitszimmern stehenden Aufwendungen gesammelt und diese im Zusammenhang mit der Erstellung seiner Steuererklärung in einer Aufstellung zusammengefasst. Neben den in der Kostenaufstellung genannten Positionen machte der Steuerpflichtige insbesondere AfA für den Gebäudeteil der häuslichen Arbeitszimmer geltend und hatte hierzu eine separate Aufstellung der nachträglichen Herstellungskosten erstellt. Die Übersicht für die Steuererklärung hatte er erst nach dem auf das Streitjahr folgenden Jahr angefertigt.

Entscheidung

Das FG wies die eingelegte Klage ab, mit der der Steuerpflichtige höhere Arbeitszimmerkosten als vom Finanzamt angesetzt geltend machte. Unabhängig von der Frage, ob dies berechtigt ist, begründete das FG seine Entscheidung mit § 4 Abs. 7 EStG, wonach ein Betriebsausgabenabzug nur zulässig ist, wenn fortlaufende und zeitnahe Aufzeichnungen vorgenommen werden. Eine reine Belegsammlung mit Aufaddieren der Positionen nach Abschluss des Veranlagungszeitraums – wie vom Steuerpflichtigen vorgenommen – reicht insoweit nicht aus. Das FG wies außerdem darauf hin, dass

die nicht fortlaufend und zeitnah erstellte Kostenaufstellung im Übrigen auch deshalb keine gesonderte Aufzeichnung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer darstellt, weil der Steuerpflichtige erkennbar nicht alle diese Betriebsausgaben lediglich auf einem Konto bzw. in einer Spalte zusammengefasst hat.

Hinsichtlich der Übersicht zu den angefallenen nachträglichen Herstellungskosten hatte der Steuerpflichtige selbst vorgetragen, er habe diese erst nach dem auf das Streitjahr folgenden Jahr angefertigt, sodass keine zeitnah erstellte Aufstellung vorlag.

3. **Kaffeefahrten: Wie funktioniert die Umsatzbesteuerung?**

Für Kaffeefahrten, also Busfahrten inkl. Verkaufsveranstaltungen, gilt die Margenbesteuerung. Diese führt selbst dann zum Vorsteuerauschluss von Reisevorleistungen, wenn sich eine negative Gesamtmenge ergibt.

Hintergrund

Die Klägerin veranstaltete im Jahr 2000 u. a. Busfahrten mit dem Ziel des Warenabsatzes (sog. Kaffeefahrten). In diesem Zusammenhang bezog sie u. a. Eingangsleistungen eines Busunternehmens und eines Lieferanten von Nahrungsergänzungsmitteln.

Mittlerweile im zweiten Rechtsgang wurde "nur noch" darüber gestritten, ob

- der Vorsteuerabzug aus den Buskosten geltend gemacht werden kann, die auf die entgeltlichen Reiseleistungen entfallen und
- ob auf die Veräußerung der sog. Q 10-Ampullen (Nahrungsergänzungsmittel) der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist.

Weitere Streitpunkte wurden bereits im erstinstanzlichen Urteil sowie in der Revisionsentscheidung des BFH beurteilt. Der BFH habe u. a. klargestellt, dass die Margenbesteuerung bei unentgeltlichen Reisen keine Anwendung findet. Dies war deshalb von Bedeutung, weil die Teilnehmer nicht bei jeder Fahrt ein Entgelt für die Fahrt als solche zu entrichten hatten. Schließlich kam es der Klägerin offenkundig in erster Linie auf die Verkaufsveranstaltungen an.

Entscheidung

Zunächst stellte das Gericht klar, dass die Einbeziehung der Reisevorleistungen in die Margenbesteuerung und der damit verbundene Ausschluss vom Vorsteuerabzug auch im Falle einer negativen Gesamtmenge gerechtfertigt ist.

Die Anwendung des Vorsteuerauschlusses scheidet nicht deswegen aus, weil der einzige Zweck der von einem Verkaufsveranstalter durchgeführten Reiseleistungen in Gestalt sog. Kaffeefahrten (Tagesausflug, Bewirtung und Besichtigung, verbunden mit einer Verkaufsveranstaltung) darin besteht, den Warenverkauf bei den Verkaufsveranstaltungen zu fördern. So sind die Sonderregelungen der Margenbesteuerung gleichermaßen für solche Unternehmer anzuwenden, die Ausflugsfahrten einschließlich Verkaufsveranstaltungen sowie Ausflugsfahrten ohne Verkaufsveranstaltungen gegen Entgelt durchführen.

Die Beteiligten haben im zweiten Rechtsgang unter Zugrundelegung von umfangreichen Berechnungen der Klägerin eine tatsächliche Verständigung darüber getroffen, dass die Aufwendungen der Klägerin für Buskosten und Zugabeartikel an die Teilnehmer, insbesondere auch bei – nicht mehr feststellbarer – mehrfacher Teilnahme von Kunden an den durchgeführten Kaffeefahrten, im Streitjahr den Grenzbetrag i. H. v. 35 EUR jeweils nicht überschritten haben. Weil danach die Freigrenze für Geschenke nicht überschritten wurde, konnte die Klägerin die Vorsteuer aus den Buskosten insoweit geltend machen, als diese auf Fahrten entfielen, für die die Teilnehmer kein Entgelt bezahlt haben.

Zu den streitgegenständlichen Nahrungsergänzungsmitteln (Q 10-Ampullen) stellte das Gericht fest, dass diese zu den nicht steuersatzbegünstigten Getränken zählen, weil sie zum menschlichen Genuss geeignet und bestimmt sowie als trinkbar anzusehen gewesen sind, da es jedem Durchschnittsverbraucher möglich gewesen wäre, die Flüssigkeit unmittelbar, ohne Verdünnung oder sonstige Beigabe zu trinken.

4. Rückstellungsbildung für tarifvertraglichen Anspruch auf Altersfreizeit möglich?

Altersfreizeitvereinbarungen wie z. B. die Gewährung zusätzlicher Urlaubstage ab Vollendung des 60. Lebensjahres sind weit verbreitet. Der BFH billigt hierfür grundsätzlich die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten und wendet sich damit gegen die bisherige Verwaltungsauffassung.

Hintergrund

Den Arbeitnehmern der Klägerin – einer Personengesellschaft in der Rechtsform der OHG – stand nach dem einheitlichen Manteltarifvertrag zusätzliche bezahlte Freizeit von 2 Arbeitstagen je vollem Jahr ihrer Betriebszugehörigkeit zu, soweit sie dem Betrieb mindestens 10 Jahre ununterbrochen zugehörig waren und das 60. Lebensjahr vollendet hatten.

Die Klägerin hat insoweit eine Rückstellung i. H. v. 337.900 EUR im Jahresabschluss zum 31.12.2016 (Steuerbilanz 2016) als Passivposten angesetzt.

Hingegen vertrat die Finanzverwaltung bei der steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2013 bis 2016 die Auffassung, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nicht erfüllt seien. Insbesondere liege kein Erfüllungsrückstand seitens der Klägerin gegenüber ihren Arbeitnehmern vor, da diese keine Mehrleistungen erbracht hätten, wie beispielsweise in der Ansparphase im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ließ das FG die gewinnmindernde Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung dem Grunde nach zu.

Entscheidung

Der BFH hält die Revision für unbegründet. Das FG habe zu Recht entschieden, dass für die Verpflichtung der Klägerin zur Gewährung von Altersfreizeit in der Steuerbilanz auf den 31.12.2016 eine – der Höhe nach unstrittige – Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren sei.

Dies begründete der BFH im Wesentlichen wie folgt:

Die Verbindlichkeit beruht auf der (bindenden) Regelung im Manteltarifvertrag; es besteht daher eine nur der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit auf Gewährung von Altersfreizeit.

Auch für eine erst in der Zukunft entstehende Verbindlichkeit ist eine Rückstellung zu bilden. Der Erfüllungsrückstand wird sukzessive mit jedem abgelaufenen Betriebszugehörigkeitsjahr aufgebaut. Die Rückstellungsbildung muss kontinuierlich aufgebaut werden.

Die Gewährung von Altersfreizeit ist dem Grunde nach hinreichend wahrscheinlich. Es sprechen laut BFH mehr Gründe für als gegen das Entstehen der Verbindlichkeit. Der Fluktuation der Belegschaft wird bei Bestimmung der Rückstellungshöhe Rechnung getragen.