

Mandanteninformationen für Unternehmer **Oktober 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. **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" beimessen, weil sie daraus – nach einer Bearbeitung – verkaufsfähige, gereinigte Chemikalien herge-

stellt 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 Einkünfteerzielungsabsicht 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. **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.