

## Steuerrecht Unternehmer

### 1. Differenzbesteuerung: Wer trägt die Beweislast?

**Im Rahmen der Differenzbesteuerung trägt der Wiederverkäufer bezüglich des Vorlieferanten die Darlegungs- und Beweislast. War der letzte Halter von angekauften Pkw nicht mit der Person des Verkäufers identisch, kann der Wiederverkäufer nur dann Vertrauensschutz geltend machen, wenn er weitere Prüfungsmaßnahmen vorgenommen hat.**

#### Hintergrund

Der Kläger war Pkw-Händler. Im Jahr 2014 unterwarf er einen Großteil der Ankäufe der Differenzbesteuerung. Der Kläger kaufte regelmäßig Fahrzeuge "zu günstigen Preisen" ein. Diese resultierten nach Ansicht des Finanzamts daraus, dass viele in der Kfz-Branche auftretende "Privatverkäufer" tatsächlich nicht registrierte Händler waren. Der Kläger hätte beim Ankauf erkennen müssen, dass die Personen der Verkäufer nicht mit den letzten Halterdaten übereingestimmt haben. Daraus hätte er den Schluss ziehen müssen, dass der jeweilige Verkäufer als Händler tätig gewesen war, wenn ihm keine Verkaufsvollmacht des letzten Halters vorgelegen habe. Beim Kraftfahrt-Bundesamt waren die vom Kläger erfassten Fahrgestellnummern nicht im Inland zugelassen. Das Finanzamt unterwarf daher die Fahrzeugverkäufe anteilig der Regelbesteuerung.

#### Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass die Differenzbesteuerung gem. § 25a UStG hier nicht anwendbar war. Die Differenzbesteuerung setzt u.a. voraus, dass für den eingekauften Gegenstand der Verkäufer die Umsatzsteuer nicht schuldete, Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG oder ein Unternehmer ist, der mit Differenzbesteuerung verkauft hat. Da dies vorliegend offengeblieben ist, wirkt sich dies zu Lasten des Klägers aus.

Der Wiederverkäufer trägt die Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen für seine Vorlieferanten vorliegen. Die Besteuerung der Differenz zwischen Ein- und Verkaufspreis nach §25a UStG ist im Vergleich zur regulären Besteuerung des vollen Verkaufspreises eine für Wiederverkäufer günstige Sonderregelung, die nur unter bestimmten Voraussetzungen zur Anwendung kommen soll.

Für den Nachweis, dass private Vorlieferanten vorlagen, reichen die bei privaten Kfz-Verkäufen typischerweise genutzten Musterkaufverträge nicht aus. Auch war in den betreffenden Fällen der jeweilige Verkäufer nicht mit dem letzten Halter des Fahrzeugs identisch. Deshalb ist von einem Zwischenverkauf des Fahrzeugs von einer Privatperson an einen Händler auszugehen. Insoweit hat der Kläger nicht nachgewiesen, dass die Händler entweder als Kleinunternehmer gehandelt oder ihrerseits die Differenzbesteuerung vorgenommen haben.

Zwar darf einem Unternehmer, der weder wusste noch wissen konnte, dass sein Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, das Recht auf Vorsteuerabzug oder auf Anwendung der Differenzbesteuerung nicht versagt werden. Liegen jedoch Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vor, ist der Wiederverkäufer verpflichtet, über seine Vorlieferanten Auskünfte über deren Zuverlässigkeit einzuholen.

Im vorliegenden Fall liegt jedoch keine schützenswerte Vertrauensgrundlage vor. Denn der Kläger stand mit seinen Ankäufern nicht in einer langjährigen Geschäftsbeziehung. Vielmehr handelte sich um einmalige Geschäftsbeziehungen mit dem Kläger unbekanntenen Personen. Insoweit hätte der Kläger für jede Lieferung überprüfen müssen, ob der Lieferer die Differenzbesteuerung tatsächlich angewandt hat. Vielmehr dürfte es

sich bei dem betreffenden Verkäufer um einen Händler handeln, der seine Händlereigenschaft zum Zwecke einer Steuerhinterziehung verschleierte.

## 2. Gehört Schwimmunterricht zum steuerbefreiten Schulunterricht?

**Der Schwimmunterricht in einer Schwimmschule stellt keine von der Umsatzsteuer befreite Schulungsleistung dar. Damit legt der Europäische Gerichtshof die Befreiungsnorm des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL weiterhin eng aus.**

### Hintergrund

Die Steuerbefreiung für Schulungsleistung ist in § 4 Nr. 21 UStG geregelt (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und Buchst. j MwStSystRL). Wann können solche Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sein? Über diese Frage wird seit längerer Zeit gestritten.

### Entscheidung

Der Europäische Gerichtshof hat den Schwimmunterricht in einer Schwimmschule nicht als steuerfreie Leistung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL eingeordnet. Der Schwimmunterricht in einer Schwimmschule ist ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt.

Nicht entscheidend ist seine Wichtigkeit und das im Allgemeininteresse liegende Ziel des Unterrichts. Das Gericht bleibt daher bei der eher restriktiven Anwendung der Steuerbefreiung für Schulungsleistungen, wobei besonders auf den Gesamtkontext zu achten ist, in dem die Schulungsleistung erfolgt.

## 3. Investitionsabzugsbetrag: Was passiert bei Betriebsaufgabe im Folgejahr?

**Die Nutzungsvoraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags sind auch dann erfüllt, wenn der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsguts aufgegeben wird. Das Wirtschaftsgut muss im Aufgabearbeitjahr also nicht für ein volles Kalenderjahr, sondern lediglich während des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres betrieblich genutzt werden.**

### Hintergrund

Die X betrieb im Jahr 2014 ein gewerbliches Einzelunternehmen mit Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung. In ihrer Gewinnermittlung für 2012 hatte sie einen Investitionsabzugsbetrag als Betriebsausgabe für einen Pkw abgezogen. Im Mai 2014 erwarb sie den Pkw. Im Juli 2015 gab sie ihren Betrieb auf.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen ist, weil der Betrieb vor dem Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres aufgegeben wurde. Der Pkw war damit vor Ablauf der Mindestnutzungsdauer aus dem Betrieb ausgeschieden.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die Betriebsaufgabe war nicht als Verletzung der Nutzungsfrist anzusehen. Das Wirtschaftsjahr 2015 endete mit der Betriebsaufgabe im Juli 2015 vorzeitig. Bis dahin lag die betriebliche Nutzung vor. Das Rumpfwirtschaftsjahr war ein vollständiges Wirtschaftsjahr.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof schloss sich dem Urteil des Finanzgerichts an. Die Nutzungsvoraussetzung ist in Fällen der Betriebsaufgabe im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung auch dann erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut nicht für ein volles Kalenderjahr betrieblich genutzt wird.

Bei Gewerbetreibenden, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, ist zwar das Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr. Dieser Grundsatz wird aber durch § 8b EStDV ergänzt. Danach umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von 12 Monaten. In bestimmten Fällen darf es einen Zeitraum von weniger als 12 Monaten umfassen (Rumpfwirtschaftsjahr).

Die Heranziehung des § 8b EStDV für den Begriff des Wirtschaftsjahres entspricht der Rechtsprechung zur früheren Ansparabschreibung und zum Gewinnzuschlag nach § 7g EStG a.F. Diese gilt hinsichtlich der Heranziehung des § 8b EStDV unverändert auch für den Investitionsabzugsbetrag fort. Dem Gesetzgeber war die Rechtsprechung zum Begriff des Wirtschaftsjahres im Rahmen des § 7g EStG a.F. bekannt. Er hat aber davon abgesehen, die Nutzung über einen Zeitraum von vollen 12 Monaten vorauszusetzen. Auch der grundsätzliche Normzweck des § 7g EStG ist unverändert geblieben.

Der Bundesfinanzhof musste die Sache an das Finanzgericht zurückverweisen. Denn das Finanzamt hat sich lediglich mit der zeitlichen Komponente der Nutzungsvoraussetzung befasst. Es fehlen Feststellungen dazu, ob X den Pkw im Nutzungszeitraum ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt hat.

#### **4. Montage von Photovoltaikanlagen: Keine Umkehr der Steuerschuldnerschaft**

**Der Einbau von Auf-Dach-Photovoltaikanlagen als Betriebsvorrichtungen "in" ein Gebäude und damit "in" ein Bauwerk ist weder eine Werklieferung noch eine Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient.**

##### **Hintergrund**

Der Kläger vertreibt und montiert Photovoltaikanlagen, thermische Solaranlagen sowie sonstige umweltfreundliche Techniken. Das Finanzamt kürzte ihm gesondert in Rechnung gestellte Vorsteuerbeträge für den Bezug von Auf-Dach-Photovoltaikanlagen, weil es sich nach Ansicht des Finanzamts um "Bauleistungen" handelte und damit die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG anzuwenden war. Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Klage.

##### **Entscheidung**

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass der Kläger die den streitgegenständlichen Vorsteuerbeträgen zugrunde liegenden Eingangsleistungen ausschließlich zur Montage und Installation von Auf-Dach-Photovoltaikanlagen bei seinen Kunden bezogen hat. Zwar schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer, wenn er Unternehmer ist, der Werklieferungen oder sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, erbringt.

Jedoch wurden vom Kläger keine "Bauleistungen" an Bauwerken erbracht. Nach Ansicht des Finanzgerichts gehören Betriebsvorrichtungen nicht zu den Bauwerksbestandteilen. Sie dienen einem gegenüber dem Bauwerk eigenständigen Zweck und haben keine Funktion für das Bauwerk, sondern sind dort lediglich angebracht. Die durch den Kläger an seine Kunden gelieferten und montierten Auf-Dach-Photovoltaikanlagen gehören – anders als dachintegrierte Photovoltaikanlagen – auch nicht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes. Solche Anlagen sind für die Zweckerfüllung des Gebäudes ohne jede Bedeutung.

Deshalb ist der Einbau von Betriebsvorrichtungen in ein Gebäude und damit in ein Bauwerk im Hinblick auf die eigenständige Betriebsfunktion der Betriebsvorrichtungen weder eine Werklieferung noch eine Leistung i. S. v. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient. Deshalb haben die Vorleistenden hier zutreffend die gesetzlich geschuldete Steuer in ihren Rechnungen ausgewiesen, welche der Kläger zu Recht als Vorsteuer abgezogen hat.

## 5. Vermietungsumsätze: Voraussetzungen einer Option zum Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung

**Bei einer Vermietung kann die Option zur Umsatzsteuer auch ausgeübt werden, wenn die Absicht besteht, das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt teilweise zur Ausführung steuerfreier Umsätze zu verwenden. Dies gilt zumindest dann, wenn das Grundstück tatsächlich noch zur Ausübung steuerpflichtiger Umsätze verwendet wird.**

### Hintergrund

Die Klägerin betreibt ein Bauunternehmen auf einem gemieteten Grundstück. Der Eigentümer des Grundstücks hat bei der Vermietung an die Klägerin auf die Umsatzsteuerfreiheit verzichtet.

In den Jahren 2015 und 2016 führte die Klägerin tatsächlich nur umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus. Am 23.10.2015 hatte sie einen Architekten mit der Planung von 2 Mehrfamilienhäusern mit jeweils 6 Wohneinheiten auf einem anderen Grundstück beauftragt. Insoweit bestand die Absicht, die Häuser selbst zu errichten und anschließend an Privatpersonen zu Wohnzwecken zu veräußern.

Dies nahm das Finanzamt zum Anlass, bereits in den Jahren 2015 und 2016 die Option des Vermieters der Klägerin als unzulässig zu beurteilen und der Klägerin den Vorsteuerabzug aus den Miet- und Pachtrechnungen zu versagen.

### Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass der Verzicht auf Steuerbefreiung bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken zulässig ist, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Die Absicht der Klägerin, das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt teilweise zur Ausführung steuerfreier Ausgangsumsätze zu verwenden, steht der wirksamen Ausübung der Option in den Jahren 2015 und 2016 nicht entgegen. Eine Auslegung dahingehend, dass im Fall der Vermietung der Verzicht auf die Steuerbefreiung voraussetzt, dass der Leistungsempfänger sowohl die Mietsache tatsächlich zur Ausübung vorsteuerunschädlicher Ausgangsumsätze verwendet als auch die Absicht hegt, zukünftig keine vorsteuerschädlichen Umsätze auszuführen, findet weder im Wortlaut noch in der Systematik der Regelung Halt.

Die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG knüpft im Fall einer grundsätzlich steuerfreien Vermietung die Behandlung der Umsätze durch den vermietenden Unternehmer als steuerpflichtig an eine weitere Voraussetzung. Entweder muss der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung zur Ausführung vorsteuerunschädlicher Umsätze verwenden oder er muss, wenn es an einer tatsächlichen Verwendung für Ausgangsumsätze fehlt, beabsichtigen, die Eingangsleistung für vorsteuerunschädliche Umsätze zu verwenden.

Demnach ist die Ausübung der Option nicht nur im Fall der tatsächlichen Verwendung der Mietsache für vorsteuerunschädliche Umsätze möglich, sondern darüber hinaus auch für den Fall, wenn noch keine tatsächliche Verwendung stattfindet, dass eine solche Verwendung beabsichtigt ist.

## 6. Wann liegt gewerblicher Goldhandel vor?

**Ein gewerblicher Goldhandel liegt vor, wenn kurzfristig in erheblichem Umfang Gold umgeschlagen wird. Die Betriebsstätte, der der gesamte Unternehmensgewinn zuzurechnen ist, liegt im Zweifel am Ort der Geschäftsleitung.**

### Hintergrund

Im Jahr 2007 wurde eine Personengesellschaft englischen Rechts in der Rechtsform der General Partnership von einer inländischen OHG mit einer Beteiligung von 98 % gegründet. Beteiligt waren auch die im Inland wohnhaften Eheleute RB und AB mit einer Beteiligung von jeweils 1 %. RB war Geschäftsführer der Partnership. RB und AB waren die Gesellschafter der OHG. Im Jahr 2017 wurde von der Partnership ein Büroraum in England angemietet. Zur Durchführung der geschäftlichen Aktivitäten hielt sich RB wiederholt in England auf. Die Partnership hat im Jahr 2007 mehrere An- und Verkäufe von Gold vorgenommen und dabei zur Finanzierung mit einer Bank einen Kreditvertrag abgeschlossen. Infolge des im Jahr 2007 getätigten Kaufs von Gold ergab sich ein Verlust, der nach DBA in Deutschland als steuerfrei erklärt wurde. Das Finanzamt folgte dem nicht, da die Partnership nicht gewerblich, sondern vermögensverwaltend tätig gewesen sei.

### Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass die Einkünfte aus der Unternehmenstätigkeit der Partnership als gewerblich zu qualifizieren sind. Sie werden nach dem DBA ausschließlich in England besteuert und unterfallen im Inland lediglich dem Progressionsvorbehalt. Die Betätigung der Partnership ist ein Gewerbebetrieb aufgrund der Anzahl der Goldgeschäfte. Gleichzeitig wurden erhebliche Fremdmittel zur Finanzierung eingesetzt. Die gewerblichen Einkünfte der Partnership sind vollumfänglich einer in Großbritannien belegenen Betriebsstätte in Form des angemieteten Büros zuzuordnen. Der Betriebsstättenbegriff des DBA-GB knüpft vor allem an die feste Geschäftseinrichtung an. Der Büroraum wurde auch regelmäßig von RB zu betrieblichen Zwecken aufgesucht, sodass er dem Unternehmen der Partnership diene.

## 7. Zum Ausscheiden eines Gesellschafters und Abfindungsansprüchen Dritter

**Entsteht aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer KG ein Abfindungsanspruch und ist dieser höher als der Wert des auf den fortsetzenden Gesellschafter übergegangenen Anteils der KG, wird kein negativer Wert des Erwerbs als Schenkung auf den Todesfall bei dem fortsetzenden Gesellschafter berücksichtigt, selbst wenn der fortsetzende Gesellschafter zugleich Erbe des ausgeschiedenen Gesellschafters ist.**

### Hintergrund

A war zusammen mit seinen 3 Geschwistern und der Mutter M zu jeweils 20 % Gesellschafter einer KG. Der Gesellschaftsvertrag sah vor, dass ein Gesellschafter bei seinem Tod aus der Gesellschaft ausscheidet und die KG ohne seine Erben fortgesetzt wird. Den Erben stand ein Abfindungsanspruch zu.

Dementsprechend erhöhte sich nach dem Tod der M im Jahr 2012 die Anteilsquote der 4 fortsetzenden Gesellschafter auf je 25 %. Den 4 Gesellschaftern stand als Erben nach M gegen die KG eine Abfindung von 2.000.000 EUR zu. Der Wert des Gesellschaftersanteils der M wurde durch Feststellungsbescheid auf 1.200.000 EUR festgesetzt.

A beantragte den Ansatz eines negativen Erwerbs in Höhe von ./.. 200.000 EUR (Anteilswert 1.200.000 EUR ./.. abzüglich Abfindung 2.000.000 EUR = ./.. 800.000 EUR : 4).

Das Finanzamt und auch das Finanzgericht lehnten dies ab.

## Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass der Abfindungsanspruch als Erwerb von Todes wegen zu berücksichtigen ist. Ein negativer Erwerb ist nicht anzusetzen.

Bestimmt der Gesellschaftsvertrag, dass die Gesellschaft beim Tod eines Gesellschafters unter den übrigen Gesellschaftern mit der Folge einer Anwachsung fortbestehen soll, kann bei den fortsetzenden Gesellschaftern eine Schenkung auf den Todesfall vorliegen. Denn als Schenkung auf den Todesfall gilt auch der auf dem Ausscheiden beruhende Übergang des Anteils auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert des Anteils Abfindungsansprüche Dritter übersteigt.

Der gesetzliche Wortlaut ist insoweit eindeutig. Er erfasst die objektive Bereicherung, wenn der Wert des anwachsenden Anteils den Abfindungsanspruch übersteigt. Ist der Abfindungsanspruch höher als der Wert des Anteils, wird kein negativer Wert berücksichtigt. Das gilt auch für den Fall, dass die fortsetzenden Gesellschafter zugleich Erben des ausgeschiedenen Gesellschafters sind. Der Wortlaut bringt mit der Formulierung "übersteigen" zum Ausdruck, dass nur ein positiver Wert des Erwerbs steuerbar sein soll.

Der BFH lehnt eine erweiternde Auslegung für Fälle ab, in denen die fortsetzenden Gesellschafter zugleich Erben des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters sind. Auch in diesen Fällen entspräche es nicht der Zielsetzung der Vorschrift, einen negativen Erwerb zu berücksichtigen, der mit anderen positiven Erwerben von Todes wegen zu verrechnen wäre und zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer der Erben führte. Für eine unterschiedliche Behandlung des Erwerbs, je nachdem, ob jemand "nur" als Gesellschafter erwirbt oder zugleich Erbe des ausscheidenden Gesellschafters ist, besteht keine Grundlage. Dem Gesetzgeber kam es erkennbar nicht auf die Erbenstellung an.

Hiervon ausgehend konnte die negative Differenz konnte beim übrigen Erwerb von Todes wegen des A nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

## 8. Zur Umsatzsteuer-Berichtigung nach Scheingeschäften

**Macht der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend, muss der bei einem unberechtigten Steuerausweis geschuldete Steuerbetrag berichtigt werden, und zwar für den Zeitraum, in dem der Rechnungsempfänger die Vorsteuer zurückerstattet. Die Zeitpunkte des Berichtigungsantrags und der Rechnungsberichtigung sind insoweit unerheblich.**

### Hintergrund

X ist Insolvenzverwalter der H. H hatte in den Jahren 2006 bis 2008 der A-KG Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über einvernehmlich nicht erbrachte Leistungen erteilt. Die A-KG nahm hieraus den Vorsteuerabzug in Anspruch.

Das für die A-KG zuständige Betriebsstätten-Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug. Die sich hieraus ergebende Steuerrückforderung wurde von der A-KG noch im Jahr 2010 beglichen. Im Jahr 2011 berichtigte X die erteilten Rechnungen und beantragte, die Umsatzsteuer 2011 aufgrund der Korrekturbeträge aus den Jahren 2006 und 2007 herabzusetzen.

Das Finanzamt ging von einem bereits im Jahr 2010 entstandenen Berichtigungsanspruch aus und rechnete den Erstattungsbetrag mit anderen Steuerrückständen auf. Im Jahr 2014 beantragte X, den Steuerminderungsanspruch bei der Umsatzsteuer 2011 unter der Massesteuernummer festzusetzen. Das Finanzamt stimmte dem nicht zu.

Das Finanzgericht wies die Klage ab.

## Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass der Steuerbetrag nicht für das Jahr 2011, sondern bereits für das Jahr 2010 zu berichtigen war.

Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Voraussetzung ist, dass der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt wurde oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt wurde. Ist der unberechtigte Steuerausweis als Vorsteuerabzug in einer für den Rechnungsempfänger ergangenen Steuerfestsetzung berücksichtigt worden, ist die Berichtigung für den Zeitraum der Rückzahlung der Vorsteuer durch den Rechnungsempfänger an sein Finanzamt vorzunehmen.

Nicht entscheidend ist der Zeitpunkt, zu dem der Rechnungsaussteller den Antrag auf Berichtigung stellt. Dies ergibt der eindeutige gesetzliche Wortlaut.

Im vorliegenden Fall ist die Gefährdungslage durch Rückzahlung des Vorsteuerabzugs an das Finanzamt bereits im Jahr 2010 beseitigt worden. Damit kommt eine Berichtigung für das Jahr 2011 nicht in Betracht. Wegen der Anknüpfung an den Zeitraum, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist, konnte offenbleiben, ob an die Steuerberichtigung weitere Voraussetzungen zu stellen sind. Auch auf die Fragen, ob eine Rechnungsberichtigung erforderlich ist oder ob auf eine Rückzahlung durch den Rechnungsempfänger an den Rechnungsaussteller abzustellen ist, kam es daher nicht an.

## 9. Zu Teilwertabschreibungen auf unbesicherte Konzerndarlehen

### **§ 1 AStG verlangt keine Gewinnverlagerung ins Ausland. Es genügt, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat bei fremdunüblichen Bedingungen eine Einkünftekorrektur vornimmt.**

#### Hintergrund

Die A, eine inländische Kapitalgesellschaft, war an in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt. Die A und mit ihr verbundene Organgesellschaften gewährte verschiedenen nachgeordneten, in Frankreich und den USA ansässigen Gesellschaften unbesicherte Darlehen. Diese Darlehen schrieb A gewinnmindernd ab.

Außerdem übertrug die A Wirtschaftsgüter zu Buchwerten auf eine maltesische Tochterkapitalgesellschaft und brachte die Anteile an dieser Gesellschaft ebenfalls zu Buchwerten im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine weitere in Malta ansässige Kapitalgesellschaft ein.

Das Finanzamt rechnete die Gewinnminderungen aufgrund der Teilwertabschreibungen außerbilanziell wieder hinzu und erhöhte den Bilanzansatz für die übertragenen Wirtschaftsgüter. Die Klage hatte überwiegend Erfolg.

#### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof verwies die Sache zurück an das Finanzgericht. Die Teilwertabschreibungen der Darlehen und der Buchwertansatz der auf die maltesische Tochtergesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter sind außerbilanziell zu korrigieren.

A machte gegen die Gewinnkorrektur geltend, dass die Wertminderung der Darlehen nicht zu einer Gewinnverlagerung ins Ausland führt, da ihr keine korrespondierende Gewinnerhöhung bei den ausländischen Tochtergesellschaften gegenüber steht. Dem widerspricht der Bundesfinanzhof. Denn § 1 AStG verlangt keine Gewinnverlagerung ins Ausland. Es genügt, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat bei fremdunüblichen Bedingungen eine Einkünftekorrektur vornimmt (unabhängig von einem rechtsgeschäftlichen Verzicht auf die uneinbringliche Forderung).

Nach der bisherigen Rechtsprechung ist für die gewinnmindernde Forderungsausbuchung nicht auf die Zahlungsunfähigkeit der ausländischen Tochtergesellschaften, sondern vorrangig auf den Sicherungsverzicht abzustellen. Durch diesen Verzicht hat A ihren Rückzahlungsanspruch an die wirtschaftliche Entwicklung der Tochtergesellschaften geknüpft. Eine solche "Vermischung der Vermögensrisiken" wäre im Falle der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte nicht eingetreten.

Die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG wird durch die DBA USA bzw. Frankreich nicht ausgeschlossen. Der Bundesfinanzhof hat seine Rechtsprechung zur Sperrwirkung der dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk nachgebildeten abkommensrechtlichen Vorschriften inzwischen aufgegeben. Das Tatbestandsmerkmal der "vereinbarten Bedingungen" im Falle der Darlehensgewährung ist nicht allein auf den vereinbarten Zinssatz (im Sinne einer Preiskorrektur) beschränkt. Der Fremdvergleichsgrundsatz gestattet vielmehr (allgemein) eine Einkünftekorrektur bei fremdunüblichen Vereinbarungen oder Bedingungen.

Die Prüfung anhand des Fremdvergleichs ist bei verbundenen Gesellschaften nicht bereits aufgrund des sog. Rückhalts im Konzern entbehrlich. Der "Konzernrückhalt" beschreibt lediglich den Rahmen der Unternehmensverflechtung und die Üblichkeit, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Eine fremdübliche (werthaltige) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs (Einstandsverpflichtung) kann allein in den Einflussnahmemöglichkeiten des beherrschenden Gesellschafters auf den Darlehensnehmer nicht gesehen werden. Die Fremdüblichkeit hängt damit davon ab, ob auch ein fremder Dritter das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte. Entsprechend darf das Fehlen einer einzelnen "Bedingung", hier die fehlende Besicherung, nicht unmittelbar dazu führen, dass eine hierdurch veranlasste Einkünfte minderung unter § 1 AStG fällt.

Geschäftsbeziehung ist jede schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist. Entscheidend ist daher, ob der Übertragung der Wirtschaftsgüter von A auf die maltesische Tochtergesellschaft eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt. Dazu ist das für die maltesische Tochtergesellschaft geltende maltesische Recht heranzuziehen. Das Finanzgericht hat jedoch zur Änderung der materiellen Gesellschafterstellung der Tochtergesellschaft keine Feststellungen getroffen.