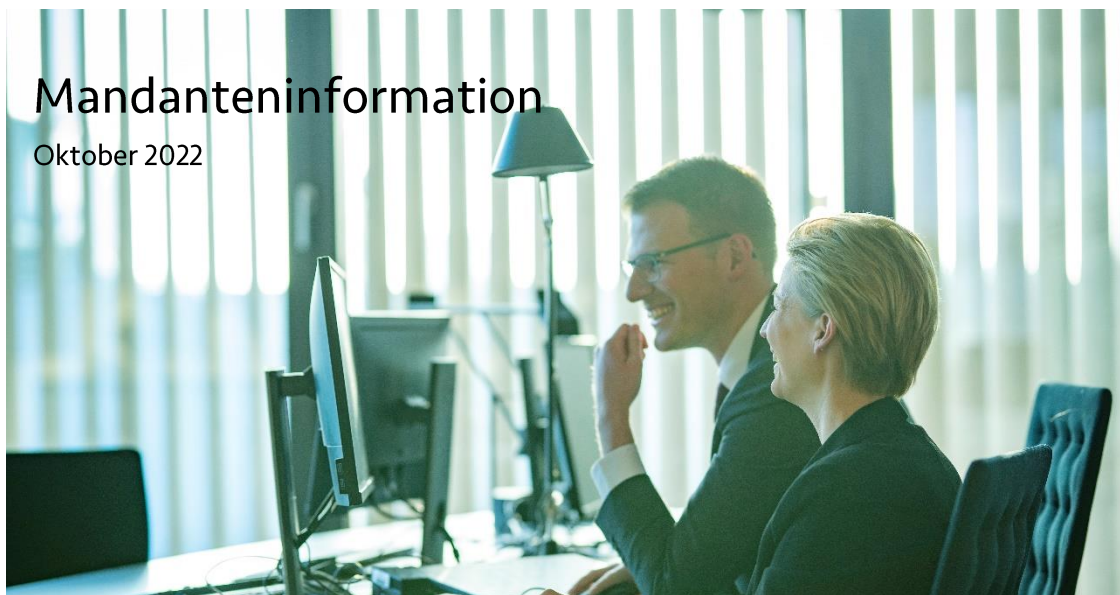


# Mandanteninformation

Oktober 2022



## Themen dieser Ausgabe



AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft



Bewertung der Einlage einer GmbH-Beteiligung bei Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto



Abkommensrechtliche Dreieckskonstellationen



Umsatzsteuerliche Organschaft bei GmbH & Co. KG



Zeitpunkt des Beginns einer Außenprüfung



Impressum



## AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

BFH vom 3.5.202, IX R 22/19, DStR 2022, 1945

**Hat der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft seinen Anteil entgeltlich erworben, kann er AfA auf die anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nur nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilerwerbs beanspruchen.**

**Hintergrund:** Bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft handelt es sich um eine Personengesellschaft, die keine Gewinneinkünfte, sondern ausschließlich Überschusseinkünfte bezieht. Es liegt keine Mitunternehmerschaft vor, deshalb sind die Mitunternehmergrundsätze bei ihr nicht anzuwenden. Vielmehr wird der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt.

**Sachverhalt:** Die Klägerin, eine GbR, verwaltet eigenes Grundvermögen. Sie ist Eigentümerin mehrerer bebauter Grundstücke, die sie vermietet. An der GbR waren ursprünglich die Geschwister A und B zu je 50 % beteiligt. 2011 veräußerte A 16 % der Anteile an seinen Bruder B und 34 % der Anteile an seine Schwägerin C. Zum Gesellschaftsvermögen der GbR gehörte neben dem Grundbesitz Bankguthaben sowie Verbindlichkeiten, welche die GbR im Rahmen ihrer Tätigkeit aufgenommen, mit dem eigenen Grundbesitz besichert und aus den erzielten Mieteinnahmen bedient hat. Streitig ist, in welcher Höhe AfA auf die entgeltlich (hinzu) erworbenen Anteile zu berücksichtigen sind. Die Erwerber berücksichtigten neben Kaufpreis und Nebenkosten die Differenz aus Verbindlichkeiten und Bankguthaben der GbR als Anschaffungskosten. Finanzamt und Finanzgericht lehnten dies ab.

**Entscheidung:** Der BFH gab der Klägerin Recht. Erwirbt eine GbR ein bebautes Grundstück zu

Vermietungszwecken, bemisst sich die bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf der Gesellschaftsebene zu berücksichtigende AfA für das Gebäude nach den hierauf entfallenden Anschaffungskosten der Gesellschaft. Daran ändert sich nichts, wenn nachträglich ein Gesellschaftsanteil übertragen wird. Auf der Gesellschaftsebene werden unverändert AfA in bisheriger Höhe erfolgswirksam abgezogen. Das gilt jedenfalls, soweit die Gesellschaft weiterhin die Anschaffungskosten trägt und insbesondere die zur Finanzierung von Anschaffungskosten aufgenommenen Darlehen bedient. Nur das um diese AfA geminderte Gesamtergebnis wird den bisherigen Gesellschaftern sowie dem Anteilserwerber nach Maßgabe ihrer Beteiligung anteilig zugerechnet. Hat ein Gesellschafter seinen Anteil an der GbR entgeltlich erworben, kann er AfA auf die anteilig mittelbar miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nur nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten beanspruchen. Für den Anteilserwerber beginnt mit dem Erwerb eine neue AfA-Reihe. Die von dem Erwerber geltend zu machende AfA entspricht derjenigen, die er geltend machen könnte, wenn er die Wirtschaftsgüter direkt erworben hätte. Die ursprüngliche Aufteilung, die der AfA-Ermittlung auf Gesellschaftsebene zugrunde liegt, kann vom Anteilserwerber nicht übernommen werden. Der Anteils Käufer muss vielmehr seinen Ergebnisanteil insoweit korrigieren, als die darin enthaltene AfA von der ihm zustehenden AfA abweicht. Bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Anteilserwerb erhöhen die dem Anteil entsprechenden Gesellschaftsschulden die Anschaffungskosten des Erwerbers, soweit sie den anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens direkt zugeordnet werden können. Die Anschaffungskosten des Anteilserwerbers sind, soweit sie den Buchwert der erworbenen

## MANDANTENINFORMATION

Beteiligung übersteigen, den anteilig miterworbenen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens nach dem Verhältnis der in ihnen ruhenden stillen Reserven einzeln zuzuordnen.

**Hinweis:** Beim anteiligen Miterwerb von bebauten Grundstücken des Gesamthandsvermögens ist, soweit es um die AfA des Anteilserwerbers geht, eine erneute Aufteilung der anteiligen Anschaffungskosten auf „Grund und Boden“ einerseits und „Gebäude“ andererseits erforderlich. Die ursprüngliche Aufteilung, die der AfA-Ermittlung auf Gesellschaftsebene zugrunde liegt, kann vom Anteilserwerber nicht übernommen werden. In die neue Aufteilung gehen die aktuellen Bodenricht-

werte ein. Damit wird nach Auffassung des BFH sichergestellt, dass eventuell im nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut „Grund und Boden“ durch Wertsteigerung entstandene stille Reserven zutreffend erfasst werden. Für die Praxis ergibt sich hieraus ein erheblicher Mehraufwand.

### Ansprechpartnerin:



Dr. Julia Sattler  
Steuerberaterin  
[Julia.Sattler@BRL.de](mailto:Julia.Sattler@BRL.de)  
T 040 35006 - 116

## Bewertung der Einlage einer GmbH-Beteiligung bei Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto

BFH vom 30.6.2022, IV R 19/18, BB 2022, 2415

**Die Einlage eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten, wenn der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Zeitpunkt der Einlage wesentlich nach § 17 EStG beteiligt ist. Bei der Bewertung ist auch der Wertzuwachs zu erfassen, der sich im Privatvermögen zu einer Zeit gebildet hat, als der Anteilsinhaber noch nicht wesentlich beteiligt war. Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft aus dem steuerlichen Einlagekonto sind bei dem gewerblich tätigen Gesellschafter im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs erfolgswirksam zu erfassen, soweit sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.**

**Hintergrund:** Einlagen sind grundsätzlich mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn es sich bei dem zugeführten Wirtschaftsgut um einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft handelt und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft wesentlich beteiligt ist.

**Sachverhalt:** Bei der Klägerin handelt es sich um die X-GmbH & Co. KG. Sie wurde 2004 gegründet und ins Handelsregister eingetragen. Komplementärin ist die X-GmbH und alleiniger Kommanditist ist A. A war im Dezember 2004 zusätzlich mit 30% an der Y-GmbH beteiligt. Den Anteil hatte A im Wege mehrerer Teilerwerbe erworben. A trat seine Beteiligung an der Y-GmbH, die er bis dahin im Privatvermögen gehalten hatte, ohne Gegenleistung an die Klägerin ab. Dies sollte zum Buchwert ohne die Gewährung weiterer Gesellschaftsrechte an der Klägerin erfolgen. Zum Einlagezeitpunkt war A an der Y-GmbH wesentlich beteiligt. Bereits vor der Einbringung erfolgten mehrere Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto der Y-GmbH. Auch in der Folgezeit kam es zu weiteren Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto, ab dem Zeitpunkt der Einbringung nicht mehr an A, sondern an die Klägerin. Das Finanzamt stufte diese Ausschüttungen als Beteiligungserträge ein, soweit sie die Anschaffungskosten des GmbH-Anteils überstiegen. Das Finanzgericht teilte grundsätzlich die Auffassung des Finanzamts.

## MANDANTENINFORMATION

**Entscheidung:** Die Revision der Klägerin hat keinen Erfolg. Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Ausschüttungen der Y-GmbH aus dem steuerlichen Einlagekonto an die Klägerin in den Streitjahren jedenfalls in der vom Finanzamt angesetzten Höhe erfolgswirksam zu Beteiligungserträgen der Klägerin führen. Die Bewertung der Einlage der Beteiligung an der Y-GmbH mit den Anschaffungskosten hat zur Folge, dass die nach der Einlage bei der Klägerin erfolgten Ausschüttungen der Y-GmbH aus dem steuerlichen Einlagekonto zu Beteiligungserträgen der Klägerin führen. Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto mindern zunächst die Anschaffungskosten der Beteiligung. Übersteigen sie den Wert der Anschaffungskosten, sind sie erfolgswirksam zu erfassen. Bei der Bewertung der Einlage mit den Anschaffungskosten sind Werterhöhungen und Wertminderungen seit Anschaffung zu berücksichtigen. Das gilt selbst dann, wenn die Minderungen aufgrund von Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto vor Überschreiten der Wesentlichkeitsgrenze entstanden sind. Bei gewerblichen Einkünften des Beteiligten führt dies dazu, dass auch Ausschüttungen vor Über-

schreiten der Wesentlichkeitsgrenze durch entsprechende Minderung der Anschaffungskosten dazu führen können, dass nach Einlage der Beteiligung gewerbliche Beteiligungserträge erzielt werden, soweit die nach der Einlage erfolgten Ausschüttungen nicht mehr mit den aufgewendeten Anschaffungskosten verrechnet werden können.

**Hinweis:** Der BFH führte aus, dass sich § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG bei der Bewertung mit den Anschaffungskosten im Bereich der gewerblichen Einkünfte als eine den Anschaffungskostenbegriff des § 6 Abs. 1 Nr. 2 bzw. § 17 Abs. 2 EStG ergänzende Bewertungsvorschrift auswirkt, indem der aus dem steuerlichen Einlagekonto stammende Gewinnanteil den Buchwert der Beteiligung mindert.

### Ansprechpartner:



Dr. Nicolaj Faigle, LL.M.  
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner  
[Nicolaj.Faigle@BRL.de](mailto:Nicolaj.Faigle@BRL.de)  
T 040 35006 - 115

## Abkommensrechtliche Dreieckskonstellationen

*BFH vom 1.6.2022, I R 30/18, DStR 2022, 2090*

**Die von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stehen grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinander und sind jeweils autonom und unabhängig voneinander auszulegen, so dass sich der Steuerpflichtige grundsätzlich auf jede Begünstigung berufen kann, die ihm eines dieser Abkommen gewährt. Die Verpflichtung Deutschlands zur Freistellung bestimmter Einkünfte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens wird daher in einer Dreieckskonstellation nicht dadurch beeinträchtigt, dass nach dem mit einem weiteren Staat bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht für die betreffenden Drittstaateneinkünfte Deutschland zugewiesen wird.**

**Hintergrund:** Doppelbesteuerungsabkommen verteilen Besteuerungsrechte zwischen den Staaten. Sie lassen keinen Steueranspruch entstehen, sondern weisen bei bestehenden konkurrierenden Steueransprüchen zwischen verschiedenen Staaten das Besteuerungsrecht nur einem der beteiligten Staaten zu, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

**Sachverhalt:** Die Kläger sind Eheleute und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befand sich in ihrer gemeinsamen Wohnung in Deutschland. Der Ehemann war in der Schweiz als Altenpfleger tätig und erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zur Ausübung dieser Tätigkeit bezog er eine

## MANDANTENINFORMATION

Zweitwohnung in Frankreich, von der aus er arbeitstäglich zu seiner wenige Kilometer entfernten Arbeitsstätte in der Schweiz pendelte. Den Arbeitslohn versteuerte der Ehemann in Frankreich. Von der Schweiz wurden hierauf keine Steuern erhoben. In ihren deutschen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre setzten die Kläger den Arbeitslohn des Ehemanns auf Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz als steuerfreie Einkünfte an. Das Finanzamt folgte dem nicht und unterwarf diese Einkünfte der inländischen Besteuerung. Das Finanzgericht Münster gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

**Entscheidung:** Die Revision des Finanzamts ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Die Kläger sind aufgrund ihrer inländischen Wohnung in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Daraus folgt, dass der Kläger aus seiner Tätigkeit als Altenpfleger steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte. Da er seine Tätigkeit in der Schweiz ausübte, sind diese Einkünfte grundsätzlich von der deutschen Besteuerung freizustellen, unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt. Die Voraussetzungen einer unilateralen Rückfallklausel sind nicht erfüllt. Aufgrund seiner Wohnung in Frankreich ist der Kläger auch dort steuerlich ansässig. In Anwendung der sogenannten Tie-Breaker-Rule des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Frankreich gilt der Kläger als in

Deutschland abkommensrechtlich ansässig mit der Folge, dass Drittstaateneinkünfte wie der Arbeitslohn aus der Schweiz in Deutschland besteuert werden dürfen. Diese Zuweisung des Besteuerungsrechts durch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Frankreich kann jedoch nicht die Freistellung, die sich aus dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz ergibt, aufheben.

**Hinweis:** Die abkommensrechtlichen Regelungen der von Deutschland abgeschlossenen Abkommen stehen gleichberechtigt und unabhängig nebeneinander und dienen dem Steuerpflichtigen als potentielle Grundlage für die Befreiung oder Beschränkung der inländischen Besteuerung. Dadurch kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich auf jede Begünstigung berufen, die ihm eines dieser Abkommen gewährt. Soweit es im Einzelfall zu einer Nichtbesteuerung kommt, kann dies nur durch besondere abkommensrechtliche oder unilaterale Vorkehrungen verhindert werden.

### Ansprechpartnerin:



Nina Schütte, LL.M.  
Diplom-Wirtschaftsjuristin (FH),  
Steuerberaterin, Partnerin  
Nina.Schuette@BRL.de  
T 040 35006 - 116

## Umsatzsteuerliche Organschaft bei GmbH & Co. KG

BFH vom 1.2.2022, V R 23/21, DStR 2022, 1952

**Für die wirtschaftliche Eingliederung als Voraussetzung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft müssen die Unternehmensbereiche von Organträger und Organ-gesellschaft miteinander verflochten sein. Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen zweier Organgesellschaften beruhen. Es müssen aber mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen den Unternehmensbereichen bestehen. Hieran fehlt**

**es bei der Vermietung von ohne weiteres austauschbaren Büroräumen.**

**Hintergrund:** Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unter-

## MANDANTENINFORMATION

nehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert ist (Organschaft). Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Bei Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft handelt es sich um nicht steuerbare Innenumsätze.

**Sachverhalt:** Z ist Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer der Klägerin, einer GmbH. Zwischen der Klägerin und Z bestand ein Geschäftsführervertrag. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war insbesondere die Übernahme der persönlichen Haftung und Geschäftsführung der A-KG, deren einzige Komplementärin die Klägerin war. Die Klägerin war am Gesellschaftsvermögen der A-KG nicht beteiligt und nahm auch nicht am Gewinn und Verlust der A-KG teil. Einziger Kommanditist der KG war Z. Unternehmensgegenstand der KG war die Finanz- und Versicherungsmaklertätigkeit. Die Geschäftsanschrift der KG und der Klägerin war seit Anfang 2013 identisch. Die Büroräume vermieteten Z und seine Ehefrau an die A-KG. Im Laufe des Jahres 2014 übernahm die Klägerin aus betrieblichen Organisationsgründen die zuvor von der A-KG erbrachten umsatzsteuerpflichtigen Beratungsleistungen an Dritte als eigenen Geschäftsbetrieb. Die Klägerin reichte für 2014 und 2015 Umsatzsteuererklärungen ein, für 2013 jedoch nicht. Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die Klägerin steuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen an die A-KG erbracht habe und erließ erstmalig für 2013 einen Umsatzsteuerjahresbescheid. Der hiergegen eingelegte Einspruch und die Klage der Klägerin hatten keinen Erfolg.

**Entscheidung:** Die Revision ist unbegründet. Die Leistungen der Klägerin an die A-KG waren mangels Organschaft steuerbar und steuerpflichtig. Es bestand keine Organschaft zwischen der Klägerin und Z als Organträger. Für die wirtschaftliche Eingliederung als eine Voraussetzung für das Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft müssen nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein. Es besteht jedoch keine unmittelbare wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in Z als Organträger. Diese wird nicht durch die Geschäftsführertätigkeit des Z bei der Klägerin begründet, da

Z insoweit nichtselbständig und damit nicht als Unternehmer tätig war. Auch die Vermietung der Büroräume begründet keine unmittelbare wirtschaftliche Eingliederung, da Z an die A-KG, nicht aber an die Klägerin vermietet hat. Es liegt auch keine mittelbare wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen des Z aufgrund einer Verflechtung mit dem Unternehmensbereich der A-KG vor. Eine wirtschaftliche Eingliederung muss nicht zwingend aufgrund unmittelbarer Beziehungen zum Organträger bestehen, sondern kann auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen zweier Organgesellschaften beruhen. Dies setzt allerdings voraus, dass die A-KG in das Unternehmen des Z eingegliedert ist, was jedoch mangels wirtschaftlicher Eingliederung zu verneinen ist. Für die wirtschaftliche Eingliederung muss ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen vorhanden sein. Die Tätigkeiten in diesen Bereichen müssen zumindest aufeinander abgestimmt sein und sich dabei fördern und ergänzen. Die Organgesellschaft muss dabei nicht wirtschaftlich vom Organträger abhängig sein, aber es müssen mehr als nur unerhebliche Beziehungen bestehen. Im Streitfall sind die Büroräume nicht in besonderer Weise ausgestattet und daher ohne weiteres austauschbar. Der Vermietung der Büroräume kommt deshalb nur eine geringe Bedeutung zu.

**Hinweis:** Die Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft beruhen unionsrechtlich auf Art. 11 MwStSystRL, wonach „jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln“ kann. Der BFH weist in seinem Urteil jedoch darauf hin, dass aufgrund des eindeutigen Wortlauts der nationalen Regelung eine abweichende richtlinienkonforme Auslegung nicht in Betracht kommt.

### Ansprechpartner:



Christian Handke, LL.M.  
Rechtsanwalt, Steuerberater, Counsel  
[Christian.Handke@BRL.de](mailto:Christian.Handke@BRL.de)  
T 040 35006 - 111

## Zeitpunkt des Beginns einer Außenprüfung

*FG Düsseldorf vom 8.7.2022, 1 K 472/22 U, EFG 2022, 1488*

**Das Anfordern von Unterlagen durch den Prüfer kann eine Prüfungshandlung darstellen, die die Außenprüfung wirksam beginnen lässt und den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmt.**

**Hintergrund:** Nach Ablauf der Festsetzungsfrist dürfen Steuerbescheide nicht mehr aufgehoben, geändert oder berichtigt werden. Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, grundsätzlich nicht ab, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind.

**Sachverhalt:** Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Bauleistungen und Bauträgertätigkeiten erbringt. Das Finanzamt erteilte ihr am 16.11.2015 eine Bescheinigung zum Nachweis zur Schuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsarbeiten. Die Klägerin reichte die Umsatzsteuererklärung 2015 am 21.6.2016 beim Finanzamt ein. Mit Schreiben vom 13.10.2020 ordnete das Finanzamt bei der Klägerin eine Außenprüfung unter anderem für die Umsatzsteuer 2016 bis 2018 an. In einem Aktenvermerk vom 14.12.2020 machte der Prüfer Ausführungen zur Anwendung des § 13b UStG im Prüfungszeitraum und notierte unter anderem, dass die für den Prüfungszeitraum 2016 bis 2018 vorgelegten Unterlagen darauf hindeuten würden, dass für in 2015 bereits geleistete Anzahlungen unzulässigerweise § 13b UStG nicht angewendet worden sei. Da die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 2015 mit Ablauf des 31.12.2020 ende, sei mit der Prüfung noch in 2020 zu beginnen. Mit Schreiben vom 15.12.2020 erweiterte der Prüfer den Prüfungszeitraum unter anderem auf die Umsatzsteuer 2015 und begründete dies damit, dass mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen sei. Mit Schreiben vom 18.12.2020, das auf die Erweiterung der Betriebsprüfung auf das Jahr 2015 Bezug nahm, bat der Prüfer den Prozessbevollmächtigten bis zum

08.01.2021 um die Vorlage von Eingangs-/Ausgangsrechnungen, elektronische FiBu-Daten, Kontennachweis, Sachanlagenverzeichnis und Aufzeichnungen zu teilfertigen Arbeiten aus dem Jahr 2015. Zudem bat er um die Beantwortung mehrerer, ausführlich formulierter Fragen für den Zeitraum 2016 bis 2018. Da mit Schreiben vom 11.1.2021 lediglich Unterlagen zu den Jahren 2016 bis 2018 übermittelt wurden, erinnerte der Prüfer am 18.1.2021 an die Einreichung der weiteren angeforderten Unterlagen. Im Prüfungsbericht vom 28.6.2021 stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für das Jahr 2015 keine Aufteilung der nicht direkt zuzuordnenden Vorsteuer vorgenommen worden sei, obwohl sowohl steuerpflichtige als auch vorsteuerschädliche steuerfreie Umsätze getätigt worden seien. Die Vorsteuer sei daher in 2015 entsprechend zu kürzen. Ein geänderter Umsatzsteuerbescheid 2015 wurde erlassen. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Der Umsatzsteuerbescheid 2015 habe nicht geändert werden dürfen, da die reguläre Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31.12.2020 abgelaufen sei. Eine Ablaufhemmung greife nicht, da nicht erkennbar sei, dass im Jahr 2020 mit der Betriebsprüfung für 2015 begonnen worden sei. Reine Vorbereitungs-handlungen wie die Versendung einer Prüfungsanordnung mit Schreiben vom 15.12.2020 bzw. die Anforderung allgemeiner Unterlagen mit Schreiben vom 18.12.2020 führten noch nicht zu einer Ablaufhemmung. Mit Einspruchsentscheidung wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. Gegen die Einspruchsentscheidung hat die Klägerin Klage erhoben.

**Entscheidung:** Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2015 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Da die Klägerin die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 im Jahr 2016 abgegeben hatte, endete die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des 31.12.2020. Der Ablauf der Festsetzungsfrist wurde jedoch durch die am 18.12.2020 begonnene Außenprüfung für das Jahr 2015 gehemmt. Die

## MANDANTENINFORMATION

Anforderung von Unterlagen durch den Beklagten mit Schreiben vom 18.12.2020 stellt eine Prüfungshandlung dar. Dieses Schreiben nahm auf die Erweiterung der Betriebsprüfung auf das Jahr 2015 vom 15.12.2020 Bezug. Bei der Bekanntgabe der Erweiterung der Betriebsprüfung war für die Klägerin erkennbar, dass die Prüfung mit der Anforderung der Unterlagen am 18.12.2020 bereits begonnen hatte. Voraussetzung für den Beginn einer Außenprüfung ist zum einen, dass eine förmliche Prüfungsanordnung erlassen wurde und zum anderen – wenn auch nur stichprobenweise – dass tatsächlich Prüfungshandlungen für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume vorgenommen wurden. Mit einer Außenprüfung ist noch nicht begonnen, wenn der Prüfer erscheint und die Prüfungsanordnung übergibt, sondern erst dann, wenn er nach der Übergabe oder Übersendung der Prüfungsanordnung Handlungen zur Ermittlung des Steuerfalls vornimmt. Im Allgemeinen muss davon ausgegangen werden, dass Maßnahmen eines Außenprüfers zur Ermittlung eines Steuerfalls Prüfungshandlungen sind, und zwar auch dann, wenn sie „nur“ auf die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und ähnlichem gerichtet sind. Das Schreiben des Beklagten vom 18.12.2020 stellte eine Prüfungshandlung dar, die über eine bloße Vorbereitungshandlung hinausgeht. Es enthielt unter anderem die Aufforderung zur Vorlage von Eingangs-/Ausgangsrechnungen, elektronischen FiBu-Daten, einem Kontennachweis, Sachanlagenverzeichnis und Aufzeichnungen zu teilfertigen Arbeiten der Klägerin für das Jahr 2015 und hatte aufgrund dessen konkrete Ermittlungsmaß-

nahmen in Form der Vorlage von Urkunden zum Inhalt. Für die Klägerin war das Schreiben erkennbar darauf gerichtet, den für die Besteuerung der Klägerin im Veranlagungszeitraum 2015 wesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und zu überprüfen. Sie musste damit rechnen, dass der Prüfer die angeforderten Unterlagen sichtet, die zutreffende steuerliche Behandlung der Sachverhalte untersucht und anhand der Eingangsrechnungen und der Aufzeichnungen zu teilfertigen Arbeiten die umsatzsteuerliche Behandlung der geleisteten Anzahlungen in 2015 überprüft. Es handelte sich um Unterlagen, die die konkreten Verhältnisse bei der Klägerin wiedergeben und anhand derer der Prüfer die später maßgeblichen Feststellungen auch getroffen hat. Für eine Prüfungshandlung ist hingegen nicht erforderlich, dass der Prüfer auf einen bestimmten Einzelsachverhalt bezogene Unterlagen anfordert oder Fragen stellt.

**Hinweis:** Das Finanzgericht ließ die Revision nicht zu, allerdings hat die Klägerin gegen das Urteil eine Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, die unter dem Aktenzeichen V B 75/22 beim Bundesfinanzhof anhängig ist. Deshalb ist die Entscheidung noch nicht rechtskräftig.

### Ansprechpartnerin:



*Katharina Klahn*  
*Diplom-Wirtschaftsjuristin,*  
*Steuerberaterin*  
[Katharina.Klahn@BRL.de](mailto:Katharina.Klahn@BRL.de)  
T 040 35006 - 255



**Hamburg**

Jungfernstieg 30  
20354 Hamburg  
+49 40 35006-0

**Berlin**

Pariser Platz 4A  
10117 Berlin  
+49 30 565556-0

**Dortmund**

Lübkestraße 3  
44141 Dortmund  
+49 231 108771-0

**Bochum**

Meinolphusstraße 6-10  
44789 Bochum  
+49 234 610688-0

**Hannover**

Gellertstraße 6  
30175 Hannover  
+49 511 543688-31

**München**

Arnulfstraße 122/126  
80636 München  
+49 89 272 755-0

✉ [info@BRL.de](mailto:info@BRL.de)

] [www.BRL.de](http://www.BRL.de)

**Internationales Netzwerk****MOORE BRL**

[www.Moore-BRL.de](http://www.Moore-BRL.de)

*Diese von BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN herausgegebene Mandanteninformation enthält auszugsweise eine Auswahl an Gesetzesänderungen, Entscheidungen der Rechtsprechung und Auffassungen der Finanzverwaltung und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall.*

*Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an:*

**BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN**

*Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB*