

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG
100 Jahre

Steuerrecht und Steuerberatung

Band 57

Einzelfragen der Betriebsprüfung

Von

Dr. jur. Thomas Kaligin

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-23673-2>

Zitiervorschlag:

Kaligin, Einzelfragen der Betriebsprüfung, 3. Auflage 2024

1. Auflage 2017

2. Auflage 2021

3. Auflage 2024

Die 1. Auflage ist unter der ISBN 978-3-415-06013-5 im Richard Boorberg Verlag erschienen.

ISBN 978-3-503-23673-2 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-23674-9 (eBook)

ISSN 1860-0484

DOI <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-23674-9>

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2024

www.ESV.info

Die Nutzung für das Text und Data Mining ist ausschließlich dem Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b UrhG ausdrücklich.

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort

In dem Werk „Einzelfragen der Betriebsprüfung“ wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Prüfungsdichte – auch unter dem Aspekt der sogenannten Tax Compliance – erheblich zugenommen und sich weiter spezialisiert und professionalisiert hat. Dies bedingt erhöhte organisatorische Anforderungen an die Steuerpflichtigen und die sie beratenden Angehörigen der recht- und steuerberatenden Berufe. Da jedoch nicht alle denkbaren Themen abgearbeitet werden können, werden folgende Szenarien besonders intensiv beleuchtet:

- Betriebsaufspaltung
- Schätzung
- Rückstellungen
- Gewerblicher Grundstückshandel
- Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung
- Geschenke und Bewirtungskosten
- Liebhaberei
- Benennungsverlangen gem. § 160 AO
- Private Nutzung betrieblicher Kfz; Anforderungen an ein Fahrtenbuch
- Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG
- Spezifische Prüfungsschwerpunkte im Baugewerbe
- Steuerchaos Gaststättengewerbe

Die dort behandelten Themen wurden systematisch unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung, Verwaltungsauffassungen und Schrifttum intensiv beleuchtet. Das Buch beansprucht nicht, eine wissenschaftliche Aufarbeitung der Themenkomplexe vorzunehmen. Es orientiert sich **ausschließlich** an den Bedürfnissen der Praxis im Blickwinkel von Konfrontationssituationen zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Berater einerseits und der Finanzverwaltung andererseits.

In einem Schlusskapitel wird die Einführung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems (Tax Compliance) dargelegt. Dadurch können in der Praxis latente steuerstrafrechtliche Risiken auf ein Minimum reduziert werden. Nach den Reformmodellen zur Modernisierung der Betriebsprüfung sollen Steuerpflichtige, die ein funktionierendes Tax Compliance System – insbesondere nach dem DAC7-Umsetzungsgesetz – vorweisen, im Gegenzug mit erheblichen Prüfungs-erleichterungen rechnen können.

Erfahrungswerte in den letzten Jahren haben gezeigt, dass die zunehmende Konfrontation im Rahmen der Betriebsprüfung eine präzise und fundierte Vorbereitung des Steuerpflichtigen erfordert. Das Buch soll hierzu eine Hilfestellung geben, indem es dem Steuerpflichtigen und seinem Berater ermöglicht, „auf Augenhöhe“ gegenüber den Vertretern der Finanzverwaltung (insbeson-

dere Betriebsprüfung) vorzugehen. Zudem gibt es aktuelle und wertvolle Hintergrundinformationen für eine etwaige spätere Auseinandersetzung im Rechtsbehelfs- und Finanzgerichtsverfahren.

Zusammenfassungen in Checklistenform am Ende eines jeden Kapitels erleichtern eine effektive Vorbereitung auf konkrete Fragen der Betriebsprüfung.

Berlin, im Januar 2024

Dr. Thomas Kaligin

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
I. Liebhaberei im Brennpunkt der Betriebsprüfung	15
Schrifttum	15
1. Grundsätze der Liebhaberei	17
2. Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht	21
2.1 Persönliche Gründe der Lebensführung	22
2.2 Von Beginn an ausschließlich persönliche Gründe (Wechsel zwischen Einkünfteerzielungsabsicht und persönlichen Gründen)	29
2.3 Feststellungslast	34
3. Totalgewinn	35
Literaturhinweis	35
4. Einzelfragen	44
4.1 Besonderheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	44
4.2 Anwendungsfragen bei Personenmehrheiten (Personengesellschaften und vergleichbare Gemein- schaftsverhältnisse)	66
5. Körperschaftsteuer	71
6. Umsatzsteuer	72
II. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung	75
Schrifttum	75
1. Die Bedeutung der Betriebsaufspaltung für die (mittel- ständige) Wirtschaft	77
2. Fehlende Rechtsgrundlagen der Betriebsaufspaltung im Steuerrecht	79
3. Abgrenzung zu Mitunternehmerschaft, Betriebsverpachtung und Betriebsführungsvertrag	81
3.1 Abgrenzung zur Mitunternehmerschaft	81
3.2 Abgrenzung zur Betriebsverpachtung	82
3.3 Abgrenzung zum Betriebsführungsvertrag	82
4. Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	83
4.1 Personelle Voraussetzungen	84
4.1.1 Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebsgesell- schaften (Bestimmung der erforderlichen Beteiligungs- verhältnisse)	84
4.1.2 Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger	88

4.1.3 Sonstige Beherrschungskriterien	93
4.1.4 Gestaltungsvarianten zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung	103
4.2 Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen)	108
4.3 Nachträgliche Erfassung einer Betriebsaufspaltung	121
4.4 Steuerliche Einzelfragen bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	123
4.4.1 Vollzug der Betriebsaufspaltung (steuerliche Konsequenzen bei rückwirkend vorgenommenen Betriebsaufspaltungen)	123
4.4.2 Problematik der Gewinnrealisierung bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	124
5. Beendigung der Betriebsaufspaltung	135
5.1 Beendigung des Pachtvertrags (Weiterverpachtung an Dritte)	135
5.2 Wegfall der personellen oder sachlichen Voraussetzungen	138
5.3 Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	147
5.4 Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft	148
III. Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung	151
Schrifttum	151
1. Wirksamer Anstellungsvertrag mit dem Geschäftsführer	153
2. Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers	155
2.1 Rechtsprechung des BFH	155
2.2 Allgemeine Grundsätze zur Bestimmung der Angemessenheit	156
2.3 Art und Umfang der Tätigkeit	157
2.4 Ertragsaussichten der Gesellschaft	162
2.5 Fremdvergleich	163
2.6 Zuschläge	164
3. Tantieme	165
3.1 Bedeutung in der Praxis	165
3.2 Wirksame Vereinbarung	166
3.3 Angemessenheit der Tantieme	168
3.4 Umsatztantieme	172
4. Pensionszusage	173
IV. Gewerbliche Infizierung von freiberuflich konzipierten Personengesellschaften im weitesten Sinne	193
Schrifttum	193
1. Problemstellung	193

2.	Einzelfragen	194
2.1	Infizierung einer freiberuflichen Personengesellschaft	194
2.2	Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit	195
2.3	Bagatellgrenzen der gewerblichen Tätigkeit	197
2.4	Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung mehrstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften	200
V.	Rückstellungen in der Praxis der Betriebsprüfung	201
	Schrifttum	201
1.	Typen von Rückstellungen	208
2.	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	210
2.1	Gründe für die Bildung einer Rückstellung	210
2.2	Besonderheiten bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen	213
2.3	Ungewissheit	222
2.4	Betriebliche Veranlassung	229
2.5	Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und der Inanspruchnahme	230
2.6	Wirtschaftliche Belastung (Verursachung) in der Vergangenheit	234
2.7	Bewertung von Rückstellungen	240
2.8	Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG	245
2.9	Auflösung von Rückstellungen	247
2.10	Nachholung einer nicht gebildeten Rückstellung	247
3.	Sonstige Rückstellungen im Überblick	248
3.1	Erfolgsabhängige Verpflichtungen (§ 5 Abs. 2a EStG)	248
3.2	Rückstellungen wegen Verletzung fremder Schutzrechte (§ 5 Abs. 3 EStG)	249
3.3	Rückstellungen für Jubiläumswendungen (§ 5 Abs. 4 EStG)	249
3.4	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG)	250
3.5	Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Entsorgungsrückstellungen für radioaktive Reststoffe oder Anlageteile (§ 5 Abs. 4b EStG)	254
3.6	Steuerbilanzielle Bildung von Bewertungseinheiten bei Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken (§ 5 Abs. 1a EStG)	256
VI.	Der Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG seit dem Steuerän- derungsgesetz 2015 und Jahressteuergesetz 2020	259
	Schrifttum	259
1.	Gründe für die Neufassung des § 7g EStG	261
2.	Grundelemente der neuen Fördersystematik	266
3.	Förderfähige Betriebe	270
3.1	Definition der Betriebsvermögensgrenze	270
3.2	Gestaltungsmöglichkeiten	274

3.3	Besonderheiten bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (Rechtslage vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2020)	274
3.4	Erstreckung des Investitionsabzugsbetrags auf Betriebsstätten in der EU	277
3.5	Bestimmung des Investitionszeitraums	277
3.6	Weitere Einzelfragen	279
4.	Verbleibensvoraussetzungen	279
5.	Berechnung des Höchstbetrages	280
6.	Besonderheiten bei geringwertigen Wirtschaftsgütern	283
7.	Entstehen von Verlusten	284
8.	Auflösung des Investitionsabzugsbetrages	284
8.1	Allgemeines	284
8.2	Übereinstimmung zwischen den tatsächlichen und prognostizierten Anschaffungskosten	285
8.3	Tatsächliche Anschaffungskosten sind höher als die prognostizierten	286
8.4	Tatsächliche Anschaffungskosten sind niedriger als die prognostizierten	286
8.5	Übereinstimmung zwischen den tatsächlichen und prognostizierten Anschaffungskosten	287
8.6	Folgen einer Nichtinvestition	287
8.7	Konsequenzen bei Verstoß gegen die Verbleibens- und/oder Nutzungsvoraussetzungen	291
9.	Verfahrensfragen	293
10.	Sonderabschreibungen	295
11.	Anwendung auf Personengesellschaften und Gemeinschaften	296
VII.	Geschenke und Bewirtungskosten	299
	Schrifttum	299
1.	Erhöhtes Mehrergebnis durch formelle Aufzeichnungspflichten	299
2.	Geschenke	300
2.1	Begriff der Aufwendungen für Geschenke	300
2.2	Unentgeltlichkeit der Zuwendung	302
2.3	Gegenstand des Geschenks	305
2.4	Wertgrenze	305
2.5	Empfänger von Geschenken: keine Arbeitnehmer	306
2.6	Rechtsfolge	307
2.7	Umsatzsteuer	307
3.	Bewirtungsaufwendungen	308
3.1	Abgrenzungen zu den Aufwendungen der Lebensführung	310
3.2	Definition des Bewirtungsbegriffs	314

3.3	Bewirtung aus geschäftlichem Anlass	317
3.4	Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung	320
3.5	Verhältnis zwischen Bewirtungsaufwendungen und Geschenken	322
4.	Aufzeichnungspflichten	323
4.1	Allgemeines	323
4.2	Anforderungen an die Aufzeichnungen	324
4.3	Folgen unrichtiger Verbuchung	327
VIII.	Private Nutzung betrieblicher Kfz; Anforderungen an ein Fahrtenbuch	329
	Schrifttum	329
1.	Vorbemerkungen	331
1.1	Keine einheitliche Betrachtungsweise bei Ertragsteuern und Umsatzsteuer	340
1.2	Fahrtenbuchregelung	341
1.3	Schätzung des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils	341
2.	Fahrtenbuch mit Kostendeckelung	342
3.	Gesetzliche Neuregelung	342
4.	Praktische Auswirkungen (Fallbeispiele)	344
5.	Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch	346
IX.	Gewerblicher Grundstückshandel	357
	Schrifttum	357
1.	Dauerbrenner-Thema in der Betriebsprüfung	358
2.	Probleme bei der Abgrenzung der Gewerblichkeit	359
3.	Die Drei-Objekt-Grenze ist ein wichtiges, aber nicht immer allein entscheidendes Kriterium	361
4.	Einzelfragen der Abgrenzung zwischen privater Vermögens- verwaltung und Gewerbebetrieb	370
4.1	Fünf-Jahres-Zeitraum: geringfügige Überschreitung schadet nicht	370
4.2	Was zu den „Objekten“ i. S. der „Drei-Objekt-Grenze“ zählt	373
4.3	Eine bedingte Veräußerungsabsicht ist schwer zu widerlegen	379
4.4	Branchennähe stützt die bedingte Veräußerungsabsicht	382
4.5	Erbfälle bleiben unberücksichtigt – Ausnahme ist der Erwerb i. R. der vorweggenommenen Erbfolge	384
4.6	Gewerblicher Grundstückshändler ist, wer Erschließungs- maßnahmen in „eigener Regie“ durchführt	384
4.7	Aufteilung in Eigentumswohnungen	385

4.8	Drei-Objekt-Grenze: Keine Abschirmwirkung von Personengesellschaften	386
4.9	Drei-Objekt-Grenze: Eingeschränkte Abschirmwirkung der GmbH	390
5.	Beginn des gewerblichen Grundstückshandels; Ermittlung des Veräußerungsgewinns	393
5.1	Zeitpunkt der Fertigstellung als Beginn des gewerblichen Grundstückshandels	393
5.2	Ermittlung des Veräußerungsgewinns	395
6.	Unterbrechung und Ende eines gewerblichen Grundstückshandels	397
7.	Folgen des gewerblichen Grundstückshandels	399
8.	Strategien zur Vermeidung eines gewerblichen Grundstückshandels	403
8.1	Strikte Trennung privat gehaltener Immobilien	403
8.2	Durch geschicktes Agieren kann die Drei-Objekt-Grenze aufgehoben werden	403
8.3	Nutzung der Drei-Objekt-Grenze durch Großobjekte	404
8.4	Vermeidung von „typischen Bauträgertätigkeiten“	405
8.5	Ausländische Grundstücksgesellschaften	405
9.	Streitpunkt gewerblicher Grundstückshandel: In der Betriebsprüfung sind gute Argumente gefordert	406
X.	Spezifische Prüfungsschwerpunkte im Baugewerbe	409
	Schrifttum	409
1.	Branchenspezifische Besonderheiten im Baugewerbe und deren Ursachen	409
2.	Nachversteuerung von verkürzten Beträgen	413
3.	Streichung des Betriebsausgabenabzugs wegen fehlender oder unzureichender Empfängerbenennung	414
4.	Probleme bei der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs	418
XI.	Steuerchaos Gaststättengewerbe	425
	Schrifttum	425
1.	Wirtschaftliches Umfeld der Branche	426
2.	Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	427
2.1	Allgemeines	427
2.2	Folgen der Schätzung	438
3.	Umkippen eines Besteuerungsverfahrens in ein Strafverfahren	440
3.1	Strafrechtliche Risiken für Großhändler	440
3.2	Spezifische Risiken für involvierte Berater (und Geschäftspartner)	440
XII.	Das Benennungsverlangen der Finanzämter gem. § 160 AO	443
	Schrifttum	443

1. Kein Betriebsausgabenabzug bei unerwünschten Geschäften	443
1.1 Bedeutung der Vorschrift für den Steuerpflichtigen	443
1.2 Benennung des Zahlungsempfängers für den Betriebsausgabenabzug	444
1.3 Verhinderung von Steuerausfällen	445
1.4 Keine Ermittlungspflicht	445
1.5 Verhältnis zu anderen Vorschriften	446
2. Begriff der Schulden und Lasten	448
3. Verlangen der Finanzbehörde zur Empfängerbenennung	449
3.1 Rechtsnatur des Verlangens	449
3.2 Ermessenscharakter des Benennungsverlangens	449
3.3 Genaue Bezeichnung des Empfängers	454
3.4 Kein Einfluss auf Auskunftsverweigerungsrechte	461
4. Rechtsfolgen der Nichterfüllung des Benennungsverlangens	462
5. Verfahrensfragen	465
XIII. Schätzung in der Betriebsprüfung	469
Schrifttum	469
1. Voraussetzungen für die Schätzung	473
2. Rechtsprechung zur Schätzung	475
3. Die Buchführung als Ansatzpunkt für den Betriebsprüfer	477
4. Das Grundprinzip des Benford'schen Gesetzes	497
5. Der Chi-Quadrat-Test	498
6. Folgen der Vernichtung von Unterlagen	502
7. Schätzung von Zinseinkünften	503
8. Nachkalkulation	505
9. Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung (Methoden zur Aufdeckung von Schwarzgeldern)	507
10. Zeitreihenvergleich	511
11. Innerer versus äußerer Betriebsvergleich	514
12. Schätzungsfehler	515
13. Schätzung trotz anhängigen Steuerstrafverfahrens	516
XIV. Einführung von innerbetrieblichen Kontrollsystemen (Tax Compliance)	519
Schrifttum	519
1. Einführung in die Problematik (Paradigmenwechsel vom gezielten Steuerschummler zum perfektionierten Steuerpflichtigen mit etablierter Selbstkontrolle)	521
2. Tax Compliance: Nachhaltige Entwicklung über beratergetriebenen Hype	524
3. Inhaltliche Ausgestaltung von Tax Compliance	525
3.1 Tax-Compliance-Organisation	525
3.2 Tax-Compliance-Risiken	526
3.3 Tax-Compliance-Programm	526

Inhaltsverzeichnis

3.4	Tax-Compliance-Kommunikation	528
3.5	Tax-Compliance-Überwachung und -Verbesserung	529
4.	Bedeutung von IDW PS 980 und IDW Praxishinweis	530
4.1	Kernaussagen	530
4.2	Pflicht zur Anwendung	531
4.3	Prüfung des Tax CMS	531
4.4	Fazit	532
5.	Zur Rechtsschutzwirkung einer Tax-Compliance- Organisation	533
	Stichwortverzeichnis	535
	Zum Autor	543