



## I.

### A. Einkommensteuer

M und F haben ihren Wohnsitz in Tübingen und sind somit in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 AO).

Die Ehegatten M und F können die Regelungen über die Ehegattenveranlagung (§§ 26 ff. EStG) in Anspruch nehmen, da sie nicht dauernd getrennt leben (Nr. 2). Die Aufhebung der Gütergemeinschaft steht der steuerlichen Anerkennung der Ehe nicht entgegen. Denn solche ehevertraglichen Vereinbarungen sind regelmäßig nicht Ausdruck getrennten Wirtschaftens, sondern vorbeugende Abreden für den Fall ihres Scheiterns.

Für M und F gelten daher die Vorschriften über die Ehegattenveranlagung der §§ 26 ff. EStG. Mangels abweichender Angaben im Sachverhalt ist nach § 26 Abs. 3 EStG davon auszugehen, dass die Ehegatten gemäß §§ 26, 26b EStG gemeinsam zu veranlagten sind.

#### I. Einkünfte des M aus entgeltlicher Überlassung des Bürogebäudes

Die aus der Vermietung des Bürogebäudes an die Z-AG erzielten Einkünfte gehören zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG, wenn die Tätigkeit vermögensverwaltend und nicht gewerblich ist (siehe § 21 Abs. 3 EStG).

Hier könnten jedoch gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegen, wenn von einer Betriebsaufspaltung auszugehen ist. Rechtsgrundlage für dieses Institut ist § 15 Abs. 1, Abs. 2 i.V.m. §§ 21 Abs. 3 und 20 Abs. 8 EStG mit der Auslegung des Begriffs „Gewerbebetrieb“. Sachlicher Grund ist, dass die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen Betätigungswillen haben, der über das Betriebsunternehmen auf die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist. Die sich aus der sachlichen und personellen Verflechtung ergebenden Risiken hinsichtlich der zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter lassen sich daher bei wertender Betrachtung nicht mehr als bloße Fruchtziehung aus privaten Vermögensgegenständen ansehen.

Das von M an die Z-AG vermietete Grundstück stellt, da es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet, eine wesentliche Betriebsgrundlage dar. Somit ist eine sachliche Verflechtung gegeben.

Eine personelle Verflechtung liegt dann vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. Für einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen genügt es, dass die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchzusetzen. Hieran fehlt es jedenfalls ab Juli 2012, da ab diesem Zeitpunkt M und S jeweils zu 50% an der Z-AG beteiligt sind und wegen Art. 6 GG allein die familienrechtliche Beziehung nicht ausreicht, die Anteile gemeinsam zu betrachten. Für den Zeitraum bis einschließlich Juni 2012 ist M jedoch zu 100% an der Z-AG beteiligt, so dass die personelle Verflechtung an sich bejaht werden kann.

Fraglich könnte allenfalls sein, ob hier eine andere Beurteilung geboten ist, weil Betriebsunternehmen nicht eine GmbH, sondern eine Aktiengesellschaft ist und zwischen beiden gesellschaftsrechtliche Unterschiede bestehen. So können beispielsweise dem Vorstand – anders als dem GmbH-Geschäftsführer nach § 37 Abs. 1 GmbHG – wegen § 23 Abs. 5 AktG keine Einzelweisungen für die laufende Geschäftsführung erteilt werden. Auch § 76 Abs. 1 AktG, wonach der Vorstand unter eigener Verantwortung die Gesellschaft zu leiten hat, verdeutlicht die starke Stellung des Vorstandes. Da allerdings der Mehrheitsaktionär über die Zusammensetzung des Aufsichtsrats (§ 101 Abs. 1 AktG) bestimmt und damit zumindest mittelbar auf die Wahl des Vorstands Einfluss nehmen kann, kann er auf Dauer auch mittelbar die Grundlinien der Geschäftspolitik der AG selbst bestimmen.<sup>1</sup> Bei einer AG ist daher grundsätzlich keine andere Beurteilung als bei der GmbH angezeigt.<sup>2</sup> Hinzu kommt im vorliegenden Fall, dass M auch alleiniger Vorstand der Z-AG ist. Die personelle Verflechtung ist daher ebenfalls gegeben.

Somit liegt hier eine Betriebsaufspaltung vor. M erzielt aus der Vermietung bis Juni 2012 gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 EStG. Das Grundstück sowie die Aktien an der Z-AG gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens.

Der Gewinn ist durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Die Mieteinnahmen in Höhe von 24.000 € stellen Betriebseinnahmen dar. Die Abschreibung auf das Gebäude beträgt nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 3% von 500.000 € für sechs Monate also 7.500 €. Zudem sind die geleisteten Schuldzinsen anteilig in Höhe von 7.000 € zu berücksichtigen. Der Gewinn beträgt daher 9.500 €.

---

<sup>1</sup> BFH, v. 23.03.2011 – X R 45/09, BStBl. II 2011, 778.

<sup>2</sup> Siehe auch H 15.7 Abs. 6 EStH (Betriebs-AG).

Durch die Übertragung von 50% der Anteile auf S zum 1. Juli 2012 entfällt die personelle Verflechtung. Da die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung nicht mehr gegeben sind, wird M insoweit nun vermögensverwaltend tätig. Damit geht eine Betriebsaufgabe (§ 16 EStG) der bisherigen im Besitzunternehmen ausgeübten gewerblichen Tätigkeit einher. Der Aufgabebezug ist aus der Differenz von gemeinem Wert (§ 16 Abs. 2 Satz 7 EStG) und Buchwert zu ermitteln. Für die Aktien an der Z-AG kommt zudem das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 lit b. i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG zur Anwendung. Der steuerpflichtige Gewinn beträgt daher 540.000 € für die Aktien ( $60\% \times 1 \text{ Mio. €} - 60\% \times 100.000 \text{ €}$ ) und 280.000 € für das bebaute Grundstück ( $670.000 \text{ €} - 390.000 \text{ €}$ ), also insgesamt 820.000 €.

Da M das 55. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, kommt der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG nicht in Betracht.

Ab Juli 2012 erzielt M nun Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG. Die Einnahmen betragen 24.000 €, die in 2012 noch geleisteten Zinsen sind anteilig mit 7.000 € Werbungskosten. Die Abschreibung für Abnutzung bemisst sich nun nach dem Entnahmewert von 550.000 € und beträgt nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nun 2 % von 550.000 € für sechs Monate, also 5.500 €. Die Einkünfte betragen somit 11.500 €.

## **II. Einkünfte des M aus der Tätigkeit bei der Z-AG**

### **1. Laufendes Gehalt**

Als Vorstand erzielt M Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG), auch wenn er sozialversicherungsrechtlich nicht Arbeitnehmer ist.

Einnahmen sind nach § 8 Abs. 1 EStG die monatlichen Zahlungen in Höhe von 8.000 €, also insgesamt 96.000 €. Mangels sonstiger Werbungskosten, ist der Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a Nr. 1 Buchst. a EStG in Höhe von 1.000 € zu berücksichtigen.

### **2. Tantieme**

Auch die Gewinntantieme könnte zu den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit gehören. Die Vereinbarung ist zwar zivilrechtlich wirksam, allerdings war M im März 2012 noch beherrschender Gesellschafter. Bei diesen kann eine Gegenleistung nur als schuldrechtlich begründet angesehen werden, wenn diese auf eine im Vorhinein klar und eindeutig getroffene Vereinbarung zurückgeht. Fehlt es hieran, so kann eine vGA vorliegen. Eine solche ist gegeben, wenn eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung vorliegt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i.

S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht.

Da die Tantieme für das Wirtschaftsjahr 2011 gezahlt wird, die Vereinbarung aber erst im März 2012 geschlossen wurde, ist dies steuerlich nicht anzuerkennen. Die Tantieme ist daher als vGA zu qualifizieren. Der Z-AG steht demnach kein Betriebsausgabenabzug zu (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Bei M handelt es sich nicht um Arbeitslohn, sondern die 40.000 € gehören grundsätzlich zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Diese Einkünfte unterfallen dem Grundsatz nach der Abgeltungssteuer (§ 32d EStG). Als Werbungskosten kann hiernach nur der Werbungskostenpauschbetrag von 1.602 € (wegen Ehegattenveranlagung) nach § 20 Abs. 9 EStG geltend gemacht werden. Die Anwendung des § 32d EStG ist nicht nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG ausgeschlossen, da das Einkommen der Z-AG nicht vermindert wurde. Für M besteht aber die Möglichkeit einen Antrag nach Nr. 3 zu stellen.

Da die Aktien allerdings Betriebsvermögen des Besitzunternehmens darstellen, gehört die Tantieme zu den gewerblichen Einkünften des M, und es findet nach § 3 Nr. 40 lit d. EStG das Teileinkünfteverfahren Anwendung (24.000 €).

### **III. Gehaltszahlungen der Z-AG an S**

Die Gehaltszahlung an S zählt in Höhe von 1.900 € pro Monat ganzjährig zu den Einkünften des S aus nichtselbstständiger Arbeit.

Fraglich ist jedoch die Behandlung des Gehaltsunterschieds. Denn S bezieht monatlich 2.200 €, während der andere (vergleichbare) Student lediglich 1.900 € erhält. Es ist davon auszugehen, dass die Gründe für den Mehrbetrag in der familiären Beziehung von M und S liegen, die Gehaltszahlung in diesem Umfang daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. In Höhe von 300 € monatlich liegt also eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Die vGA ist bis Juni 2012 bei M zu erfassen und gehört bei diesem wie die Tantieme (siehe dort) zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Wegen des Teileinkünfteverfahrens sind dann 1.080 € anzusetzen. Ab Juli 2012 ist S selbst Gesellschafter und die vGA daher unmittelbar ihm selbst zuzuordnen. Sie zählt insofern zu seinen Einkünften aus Kapitalvermögen.

### **IV. Übertragung des unbebauten Grundstücks**

Das Grundstück gehört grundsätzlich zum steuerlichen Privatvermögen des M. Anhaltspunkte für einen gewerblichen Grundstückshandel sind nicht ersichtlich.

Wertsteigerungen des Privatvermögens sind aufgrund des quellentheoretischen Ansatzes der Überschusseinkunftsarten nur im Rahmen der §§ 17, 23 und 20 Abs. 2 EStG von Bedeutung. Vorliegend käme ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht. Allerdings erfasst diese Vorschrift nur entgeltliche Veräußerungsvorgänge. Dies zeigt sich auch daran, dass nach Abs. 1 Satz 3 der unentgeltliche Rechtsnachfolger die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers fortzuführen hat.

Indessen wurde das Grundstück hier nicht unentgeltlich, sondern im Zusammenhang der Aufhebung des gesetzlichen Güterstandes übertragen. Die Übertragung ist – anders als im Erbfall – keine Folge der Auflösung der Zugewinnngemeinschaft. Die Auflösung führt vielmehr umgekehrt zu einer Zugewinnausgleichsforderung der F, die mit der Übertragung des Grundstücks abgegolten sein soll. Damit ist von einer entgeltlichen Übertragung auszugehen, wobei der Wert der als Gegenleistung hingeebenen Ausgleichsforderung mangels abweichender Angaben im Sachverhalt mit 600.000 € anzusetzen ist.<sup>3</sup>

Da die Zehn-Jahres-Frist noch nicht abgelaufen ist, erzielt M einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von 500.000 €. Ein weiterer Abzug kommt nicht in Betracht, da Abs. 3 Satz 6 eine Freigrenze und kein Freibetrag ist.

## **V. Pokergewinne**

Die von M erzielten Pokergewinne könnten zu den Einkünften aus Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören. Die Legalität der Pokerturniere bleibt für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung (§ 40 AO).

Grundsätzlich sind Spiel-, Sport-, Wett- und Lotteriegewinne nicht steuerbar. Denn die Entstehung eines Gewinns hängt in erster Linie vom Zufall ab und beruht nicht auf einer eigenen Gegenleistung des Steuerpflichtigen. Damit fehlt es regelmäßig an einem die Steuerbarkeit begründenden Verhältnis von Leistung und Gegenleistung.

Für die Beurteilung dieser Frage kommt es indes wegen der Subjektbezogenheit des Einkommensteuerrechts jeweils auf die konkrete Situation des Steuerpflichtigen an. Ausschlaggebend ist daher nicht, ob der Erfolg beim Pokerspiel für einen Durchschnittsspieler vom Zufall abhängt, sondern allein das Verhältnis von Eigenleistung und Gewinn im konkreten Fall des M.

Vorliegend betätigt sich M bereits seit Jahren an hochdotierten Pokerturnieren erfolgreich als Spieler. Er spielt nicht nur im kleinen Kreis mit geringen Einsätzen und ist daher nicht mehr

---

<sup>3</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 15.02.1977 – VIII R 175/74, BStBl. II 1977, 389.

als reiner Hobbyspieler einzuordnen. Hinzukommt, dass seine Erfolge, wie M es selbst auch sieht, nicht mehr allein als Glück anzusehen, sondern auch auf seine Fähigkeiten zurückzuführen sind. Die erzielten Spielgewinne beruhen daher auf einer eigenen Leistung des M, der selbstständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Es handelt sich damit um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. *[A.A. mit entsprechender Begründung gut vertretbar. Dann ist aber zusätzlich noch zu prüfen, ob die Pokergewinne als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar sind].*

Die Gewinnerzielungsabsicht des M entfällt nicht durch den einmaligen Verlust des Jahres 2012, zumal bei Berücksichtigung der Vorjahre immer noch ein ausreichender Gewinn verbleibt.

In 2012 erzielt M demnach einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 50.000 €. Der verlorene Einsatz auf den Kaimaninseln ist aufgrund des Welteinkommensprinzips auch im Inland zu berücksichtigen.

## **VI. Einkünfte der F**

F erzielt mit ihrer selbstständigen Tätigkeit als Ärztin Einkünfte im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (Katalogberuf).

Fraglich ist, ob dies auch für die Schönheitsoperationen gilt. Ärzte sind freiberuflich tätig, wenn sie selbstständige Heilkunde ausüben. Dazu gehört grundsätzlich jede Handlung, die der Vorbeugung, der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden bei Menschen dient. Vorliegend dienen die Schönheitsoperationen mangels medizinischer Indikation nicht diesem Zweck. Allerdings gehören zur ärztlichen Tätigkeit auch die Bereiche, die mit dem Dienst an der Gesundheit nichts mehr zu tun haben, aber von ihrer Herkunft, dem Gegenstand der Behandlung, der dafür notwendigen Ausbildung und den erforderlichen praktischen Kenntnissen her im Regelfall nur von Ärzten ausgeübt werden können.<sup>4</sup> Dies ist auch bei den medizinisch nicht indizierten Schönheitsoperationen der Fall, so dass F insoweit auch als „Arzt“ tätig wird. *[A.A. mit entsprechender Begründung vertretbar. Allerdings keine Infektion der Augenarztstätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, da keine Personengesellschaft, sondern Einzelunternehmer.]*

F ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG (Betriebseinnahmen – Betriebsausgaben). F erzielt daher einen Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit in Höhe von 160.000 €.

---

<sup>4</sup> Stuhmann, in: KSM, § 18 Rn. B 88.

Dieser Gewinn wird nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. b AO gesondert durch das Betriebsstättenfinanzamt festgestellt.

## **VII. Freibeträge für S**

M und F könnten für S den doppelten Kinderfreibetrag sowie den doppelten Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- und Ausbildungsbedarf geltend machen, wenn S als Kind im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (§ 31 f. EStG) berücksichtigungsfähig ist.

Da S das 18. Lebensjahr bereits vollendet hat, kann er lediglich unter den weiteren Voraussetzungen der § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG berücksichtigt werden. Dabei kommt es auf die von ihm erzielten Einkünfte nicht (mehr) an.

Da er im Veranlagungszeitraum 2012 studierte, ist er grundsätzlich nach Nr. 2 lit. a im Familienleistungsausgleich zu berücksichtigen. Allerdings gilt dies nach Abs. 4 Satz 2 im Rahmen einer Zweitausbildung lediglich dann, wenn das Kind nicht mehr als 20 Stunden wöchentlich arbeitet. Da S regelmäßig 25 Stunden die Woche bei der Z-AG tätig ist, kommt es darauf an, ob der Master ein Zweitstudium darstellt oder gemeinsam mit dem Bachelor als einheitliche erstmalige Berufsausbildung anzusehen ist.

Jedenfalls dann, wenn die Ausbildungsmaßnahme von Beginn an darauf ausgelegt ist, nach Abschluss der letzten Prüfung fortgesetzt zu werden, da das angestrebte Berufsziel erst dadurch erreicht werden kann, spricht dies für eine einheitliche Betrachtung mehraktiger Ausbildungen. Vorliegend erreicht S allerdings bereits mit dem Bachelorstudium einen entsprechenden staatlich anerkannten Berufsabschluss, so dass das Masterstudium als Zweitstudium einzuordnen ist [*a.A. mit entsprechender Begründung sehr gut vertretbar*].

S ist daher nicht mehr im Rahmen des Familienleistungsausgleichs zu berücksichtigen. Darüberhinaus kommt auch ein Ansatz der Unterhaltsaufwendungen (jeweils 300 € für die Monate Januar bis Juni) als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a EStG nicht in Betracht, da die Bezüge des S über 8.626 € liegen [*bzw. im Fall einer Berücksichtigung im Familienleistungsausgleich ein Ansatz aus diesem Grund nach § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG ausscheidet*].

## **B. Umsatzsteuer**

### **I. Pokertätigkeit des M**

Die Pokertätigkeiten des M könnten umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen darstellen.<sup>5</sup>

Steuerbar sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG Lieferungen oder sonstige Leistungen eines Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt im Inland.

Die sonstige Leistung des M liegt in der Bereitschaft, nach den Spielregeln unter Übernahme eines Wagnisses mit anderen gegen Geld zu spielen. Da M aufgrund seiner Fähigkeiten ernsthaft erwarten konnte, Gewinne zu erzielen, ist diese sonstige Leistung auch auf Erzielung eines Entgelts gerichtet. M ist auch umsatzsteuerlich als Unternehmer einzuordnen, da er eine gewerbliche Tätigkeit selbstständig und nachhaltig mit Einnahmeerzielungsabsicht ausübt.

Der Ort der sonstigen Leistung richtet sich nach § 3a UStG. In Betracht kommt hier Abs. 3 Nr. 3 lit. a „unterhaltende oder ähnliche Leistung“, so dass der Ort des Pokerturnieres maßgebend ist. Die sonstige Leistung des M ist somit nur steuerbar, wenn das Turnier im Inland stattfindet [*a.A. (§ 3a Abs. 1 bzw. Abs. 2 UStG) mit entsprechender Begründung vertretbar*]. Für das Pokerturnier auf den Kaimaninseln scheidet die Steuerbarkeit damit aus. Im Übrigen ist die Leistung des M, da § 4 Nr. 9 lit. b UStG nicht eingreift, auch steuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 1 UStG das Entgelt. Dies ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer. Leistungsempfänger sind hier die Mitspieler. Die gesamten von M erzielten Einnahmen (700.000 €) können daher nicht das Entgelt ausmachen, da diese auch den von M erbrachte Einsatz beinhalten. Entgelt können nur die von den anderen Mitspielern geleisteten Spieleinsätze, also 300.000 €, sein. Die Umsatzsteuer ist somit aus 300.000 € herauszurechnen [*und beträgt somit 47.899 €*].

*[Bezüglich der Umsatzsteuerpflicht von Spielgewinnen gibt es bislang kaum Rechtsprechung und Literatur. Es genügt daher, wenn die Bearbeiter anhand der Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Steuerbarkeit kurz prüfen und zu einer vertretbaren Lösung gelangen.]*

## **II. Tätigkeiten der F**

*Korrekturhinweis: Die im Sachverhalt aufgeworfenen umsatzsteuerlichen Fragen bei F haben einen durchschnittlichen bis einfachen Schwierigkeitsgrad. Für eine gute Bewertung sollen die Bearbeiter daher eine systematisch saubere Prüfung, d.h. Steuerbarkeit, Steuerpflicht bzw. Steuerbefreiung, Bemessungsgrundlage, Steuersatz und Vorsteuerabzug vornehmen.*

### **1. Ärztliche Tätigkeit**

---

<sup>5</sup> Hierzu BFH, Urteil vom 26.08.1993 – V R 20/91, BStBl. II 1994, 54.

F ist, da sie nachhaltig und mit Einnahmenerzielungsabsicht selbstständig tätig ist, Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG.

Mit der ärztlichen Behandlung erbringt F im Rahmen ihres Unternehmens eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG. Eine eventuelle „Lieferung“ verwendeter Materialien (z.B. Implantate) teilt dabei das Schicksal der Hauptleistung (ärztliche Behandlung) und ist daher nicht gesondert nach § 3 Abs. 1 UStG zu beurteilen. Der Ort der sonstigen Leistung richtet sich dabei nach § 3a Abs. 1 UStG und ist dort, wo F ihr Unternehmen betreibt, also in Stuttgart und damit im Inland.

Die von F getätigten sonstigen Leistungen sind daher umsatzsteuerbar.

Allerdings könnten diese Umsätze nach § 4 Nr. 14 lit. a UStG steuerfrei sein. Hinsichtlich der hautärztlichen Behandlung sind die Voraussetzungen unproblematisch erfüllt.

Für die Schönheitsoperationen kann hingegen eine andere Beurteilung angezeigt sein. Denn nach § 4 Nr. 14 UStG sind nur Tätigkeiten steuerfrei, die zum Zweck der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen für bestimmte Patienten ausgeführt werden. Hingegen kommt diese Vorschrift nicht zur Anwendung, wenn Hauptziel der Behandlung nicht der Schutz der Gesundheit ist. Das bedeutet, medizinisch nicht indizierte Behandlungen sind nicht von der Umsatzsteuer befreit. An der medizinischen Indikation fehlt es regelmäßig dann, wenn die Krankenkassen die Kostenübernahme ablehnen. So liegt es hier. Die von F erbrachten Schönheitsoperationen sind daher mit einem Steuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt. Dieses beträgt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG 50.000 €, die zu zahlende Umsatzsteuer daher 9.500 €.

F kann jedoch die im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen gezahlte Umsatzsteuer für die Einrichtung des OPs und die Materialien in Höhe von 20.000 € nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer abziehen.

## **2. Erwerb der Gondel in Italien**

F ist zwar Unternehmerin, erwirbt das Boot jedoch ausschließlich für private Zwecke und nicht für ihr Unternehmen (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 lit. a UStG). Ein innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a UStG scheidet somit aus.

Allerdings handelt es sich bei der Gondel um ein neues Fahrzeug im Sinne des UStG, da diese länger als 7,5 Meter ist und noch nicht in Betrieb genommen wurde (§ 1b Abs. 2 und 3 UStG).

F tätigt daher einen innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge nach § 1b Abs. 1 UStG, da die Gondel bei der Lieferung an F von einem Mitgliedsstaat (Italien) in einen anderen (Deutschland) gelangt.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist nach § 3d Satz 1 UStG in Tübingen und damit im Inland. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist somit nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung auch mit einem Steuersatz von 19% steuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt. Dieses beträgt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG 20.000 €, die zu zahlende Umsatzsteuer daher 3.800 €. F kann die Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen, da der Erwerb nicht für ihr Unternehmen erfolgte, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG.

### **C. Abzugebende Steuererklärungen**

#### **I. Gemeinsame Einkommensteuererklärung von M und F**

Da eine Einkommensteuerveranlagung nicht nach § 46 EStG unterbleibt, haben M und F nach § 25 Abs. 2 Satz 2 eine gemeinsame Steuererklärung abzugeben. Die Steuererklärung ist nach § 149 Abs. 2 AO spätestens bis zum 31. Mai 2012 beim Wohnsitzfinanzamt Tübingen (§ 19 Abs. 1 AO) abzugeben.

#### **II. Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen von F**

F hat ihren Wohnsitz in Tübingen. Daher ist für die Einkommensteuer nach § 19 AO das Finanzamt Tübingen zuständig. Für ihre selbstständige Tätigkeit in Stuttgart ist hingegen nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO das Finanzamt Stuttgart zuständig. Daher ist nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. b i.V.m. § 179 AO eine gesonderte (keine einheitliche!) Feststellung erforderlich.

Für die Erklärung zur gesonderten Feststellung gelten nach § 181 Abs. 1 AO dieselben Grundsätze wie bei der Einkommensteuererklärung. D.h. F muss die Erklärung bis spätestens 31. Mai 2013 beim Finanzamt Stuttgart einreichen.

*[Weicht das Betriebsstättenfinanzamt von der Erklärung der M ab, und ist der Einkommensteuerbescheid gegenüber M und F bereits ergangen, so kann dieser nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO korrigiert werden].*

#### **III. Umsatzsteuererklärungen von M und F**

Als Unternehmer müssen M und F jeweils eine Umsatzsteuererklärung für 2012 beim nach § 21 AO zuständigen Finanzamt abgeben (§ 18 Abs. 3 UStG). Dies ist bei M das Finanzamt Tübingen, bei F das Finanzamt Stuttgart. Abgabefrist ist auch hier nach § 149 Abs. 2 Satz 2 AO der 31. Mai 2013.

*[Ein Hinweis auf die Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen nach § 18 Abs. 1 bis 2a UStG wird nicht erwartet.]*

## **II.**

### **Möglichkeit 1: Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid der T-GmbH**

M könnte zunächst als Geschäftsführer der T-GmbH Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid einlegen, wenn dieser zulässig wäre.

#### **I. Statthaftigkeit des Einspruchs**

Der Körperschaftsteuerbescheid ist ein Verwaltungsakt i.S.d. § 118 AO. Der Einspruch hiergegen ist daher nach § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO statthaft.

#### **II. Einspruchsbefugnis**

Die G-GmbH müsste einspruchsbefugt sein. Dies ist sie nur dann, wenn sie geltend macht, durch den Verwaltungsakt beschwert zu sein (§ 350 AO).

Maßgebend für die sachliche Beschwer ist grundsätzlich nur die festgesetzte Steuer. Nicht maßgebend sind die Gründe oder Erläuterungen im Steuerbescheid. Denn die Besteuerungsgrundlagen sind nach § 157 Abs. 2 AO nur dann selbstständig anfechtbar, wenn diese auch gesondert festgestellt werden. Erfolgt wie hier eine Steuerfestsetzung auf Null Euro, so fehlt es daher regelmäßig an der Beschwer.

Der Einspruch wäre jedoch zulässig, wenn der gegenüber der T-GmbH ergangene Körperschaftsteuerbescheid hinsichtlich der Zurechnung des Einkommens zum Organträger als Grundlagenbescheid anzusehen wäre. Hierfür spricht zunächst, dass das Finanzamt der Organträgers regelmäßig diesen Betrag ungeprüft übernehmen wird. Allerdings gehen das Einkommen der Organgesellschaft und des Organträgers als unselbständige Besteuerungsmerkmale in ein einheitliches Gesamteinkommen ein, welches dann nur vom Organträger zu versteuern ist. Die Ermittlung des Einkommens bei der Organgesellschaft ist für den Organträger ebenso wenig wie ein etwaiger der Organgesellschaft gegenüber ergangener Steuerbescheid bindend. Es fehlt an einer dafür erforderlichen gesetzgeberischen Verfahrensentscheidung. Eine solche kann auch nicht aus § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG entnommen werden. Diese Vorschrift regelt lediglich materiell-rechtlich, dass das Einkommen der Organgesellschaft an den Organträger abzuführen und diesem zuzurechnen ist.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Siehe zum Ganzen BFH v. 28.01.2004 – I R 84/03, BStBl II 2004, 539.

Mangels Beschwer ist ein Einspruch der T-GmbH gegen den Körperschaftsteuerbescheid daher unzulässig.

*[Eine andere Ansicht ist mit entsprechender Begründung sehr gut vertretbar. Siehe bspw. Jesse, Einspruch und Klage im Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, § 350 Rn. 200: Der Körperschaftsteuerbescheid der Organgesellschaft ist entgegen der Annahme der h. M. ein Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10 Satz 1 i.V.m. § 182 Abs. 1 AO, der nach § 14 Satz 1 KStG das auf der Ebene der Organgesellschaft ermittelte Einkommen dem Organträger für dessen Besteuerung zurechnet. Die sachliche Beschwer für die Organgesellschaft ergibt sich bereits aus dem Erlass des Bescheides ihr gegenüber. Zwar ist die Organgesellschaft hinsichtlich des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens nur Bekanntgabeadressat, nicht hingegen Inhaltsadressat wie der Organträger, jedoch ist die Organgesellschaft aus Gründen der Rechtssicherheit als einspruchsbefugt zu betrachten. Da der Körperschaftsteuerbescheid der Organgesellschaft dem Organträger in seiner Eigenschaft als Inhaltsadressat bekannt zu geben wäre (vgl. § 122 Abs. 1 Satz 1 AO), dies regelmäßig jedoch nicht erfolgt, ist dieser Bescheid gegenüber dem Organträger unwirksam (vgl. § 124 Abs. 1 Satz 1 AO). Ein gleichwohl eingelegter Einspruch ist mangels vorheriger wirksamer Bekanntgabe des Verwaltungsaktes unzulässig.]*

## **Möglichkeit 2: Einspruch gegen den späteren Körperschaftsteuerbescheid der Z-AG**

M könnte ferner als Vorstand der Z-AG Einspruch gegen den später ergehenden Körperschaftsteuerbescheid einlegen. Zu fragen bleibt daher, ob ein solcher Einspruch zulässig wäre.

### **I. Statthaftigkeit des Einspruchs**

Wie oben.

### **II. Einspruchsbefugnis**

Die Z-AG müsste einspruchsbefugt sein. Dies ist sie nur dann, wenn sie geltend macht, durch den Verwaltungsakt beschwert zu sein (§ 350 AO). Sie ist Adressat eines belastenden Verwaltungsakts (Festsetzung einer erhöhten Steuerschuld aufgrund der Nichtanerkennung der Betriebsausgaben) und damit möglicherweise in ihrer allgemeinen Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG verletzt. Die Z-AG ist somit einspruchsbefugt.

### **III. Form und Frist**

Der Einspruch ist nach § 357 Abs. 1 AO schriftlich einzulegen. Die Einspruchsfrist beträgt nach § 355 Abs. 1 Satz 1 AO einen Monat ab Bekanntgabe.

#### **IV. Beteiligungs- und Handlungsfähigkeit**

Die Z-AG ist nach § 78 AO beteiligtenfähig, da sie aufgrund der Regelung § 1 KStG steuerrechtsfähig nach § 33 AO ist.

Als juristische Person muss sie sich durch ihren gesetzlichen Vertreter (Vorstand nach § 78 Abs. 1 AktG) vertreten lassen, vgl. § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO.

#### **V. Ergebnis**

Sobald ein Körperschaftsbescheid gegenüber der Z-AG ergangen ist, kann M als Vorstand der Z-AG gegen diesen zulässig Einspruch einlegen.

#### **Möglichkeit 3: Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a AO**

M könnte auch einen Antrag auf schlichte Änderung des Steuerbescheids gegenüber der T-GmbH stellen.

Allerdings stellen sich hier dieselben Probleme wie im Einspruchsverfahren, da lediglich eine unselbstständige Besteuerungsgrundlage angegriffen werden soll, der Tenor überhaupt nicht geändert werden soll.

Hinzukommt, dass die Änderung nach h.M. im Ermessen der Finanzbehörde steht, der Steuerpflichtige somit keinen Anspruch auf Änderung hat. Der Antrag auf schlichte Änderung ist dem M daher nicht zu empfehlen.

*[Möglichkeit 3 wird hier nur der Vollständigkeit halber aufgeführt und von den Bearbeitern nicht erwartet.]*