

## **Steuerliche Behandlung von Vorbehaltsnießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen**

**Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt derjenige, der die rechtliche und tatsächliche Macht hat, das in § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG genannte Kapitalvermögen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen (BFH, Urt. v. 29.03.2001 - IV R 71/99, NV), wobei das Rechtsverhältnis maßgebend ist, auf dem die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung beruht.**

\*FG Nürnberg, Urt. v. 29.09.2023 - 7 K 1029/21, Rev. eingelegt (Az. beim BFH: IX R 5/24)

Die Klägerin war zunächst mit 20 % an einer GmbH beteiligt und hatte diese Anteile gegen Nießbrauchsvorbehalt auf ihren Sohn übertragen. Im Streitjahr 2018 verzichtete sie gegen eine Ablösezahlung von rund 1,8 Mio. € auf ihr Nießbrauchsrecht bzw. stimmte seiner Aufhebung zu. Das Finanzamt behandelte die Zahlung als solche i. S. d. § 17 EStG und setzte sie in Höhe von 60 % bei der Einkommensteuerfestsetzung an. Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Auch vor dem FG konnte sich die Klägerin mit ihrer Rechtsauffassung nicht durchsetzen. Anders als das Finanzamt meinte, lägen in der Ablösezahlung jedoch keine Einkünfte nach § 17 EStG, sondern solche nach § 24 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Der Klägerin seien vorliegend alle laufenden Kapitalerträge aus der Beteiligung zuzurechnen gewesen. Grund hierfür sei, dass sich der Nießbrauch nicht auf das Gewinnbezugsrecht beschränke, sondern vielmehr auch Mitbestimmungs- und Mitverwaltungsrechte umfasse. In der Folge habe die Klägerin und nicht (mehr) ihr Sohn den Tatbestand des § 20 EStG erfüllt, soweit laufende Gewinnausschüttungen erfolgt seien. Entsprechendes gelte für die Ablösezahlung. Sie sei als Ersatz für zukünftig wegfallende Einnahmen aus dem Nießbrauch an der Beteiligung so zu behandeln wie die entgangenen Einnahmen selbst, also die ausbleibenden Gewinnausschüttungen (BFH, Urt. v. 14.07.1993 - I R 84/92, NV, Rdnr. 16).

## **Zwangsgeld wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen**

**1. Für die Frage, ob eine vorübergehende Unmöglichkeit, eine Klage in der Form des § 52d Satz 1 FGO einzureichen, unverzüglich i. S. v. § 52d Satz 4 FGO glaubhaft gemacht worden ist, ist die Zweiwochenfrist des § 56 Abs. 2 FGO entsprechend anzuwenden.**

**2. Bei der Festsetzung eines Zwangsgeldes hat das Finanzamt neben einem Entschließungsermessen auch darzulegen, warum es ein Zwangsgeld in der festgesetzten Höhe für ermessengerecht hält.**

FG München, Urt. v. 26.06.2023 - 7 K 232/23, rkr.

Die Klägerin, eine GmbH, hatte ihre Steuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2018 und 2019 nicht beim Finanzamt abgegeben. Nach Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und sofortiger Zahlung der festgesetzten Steuern durch die Klägerin drohte das Finanzamt die Festsetzung von Zwangsgeldern an und setzte diese anschließend auch fest, nachdem die Klägerin weiterhin keine Steuererklärungen einreichte.

Gegen die Zwangsgeldfestsetzungen erhob die Klägerin erfolglos Einspruch. Die anschließende Klage sah das FG jedoch teilweise als begründet an. Insbesondere habe das Finanzamt lediglich angegeben, ein Zwangsgeld in Höhe von 500 € je Steuererklärung für angemessen zu halten, nicht aber, aus welchen Gründen es sich gerade für diesen Betrag entscheiden wolle. Die Zwangsgeldfestsetzung sei damit ermessensfehlerhaft, denn sie enthalte nicht die notwendige Abwägung zwischen einzelnen Zwangsmitteln und ihrer jeweiligen Intensität (BFH, Urt. v. 13.02.1996 - VII R 43/95, NV). Die Zwangsgeldfestsetzungen waren daher aufzuheben.

## **Praktische Relevanz der Richtsatzsammlung im Rahmen von Schätzungen nach § 162 AO**

Das BMF hat die - vor allem für Außenprüfungen relevante - Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2023 veröffentlicht (BMF-Schreiben v. 17.09.2024 - IV D 3 - S 1544/19/10001 :011, STX 2024, 602). Diese Veröffentlichung soll zum Anlass genommen werden, deren praktische Relevanz im Rahmen von Schätzungen nach § 162 AO zu untersuchen. Denn das Finanzamt darf die Richtsätze keineswegs ohne konkreten Anlass anwenden.

### **Richtsätze als Ausfluss des "Normalbetriebs"**

Die Finanzverwaltung ermittelt die Richtsätze auf Grundlage der Prüfungsergebnisse des jeweiligen Vorjahres. Die Richtsatzsammlung ist damit ein Hilfsmittel und keine bindende Verwaltungsanweisung, weil es bereits an der notwendigen Differenzierung zwischen einzelnen Betrieben und Betriebsarten fehlt. Eine solche ist vielmehr erst durch den Prüfer vor Ort vorzunehmen, was auch aus der Sammlung selbst hervorgeht.

Die Richtsätze orientieren sich am "Normalbetrieb", was bedeutet, dass alle außerordentlichen Geschäftsvorfälle nicht in die Sammlung einfließen. Entsprechendes gilt für Hilfgeschäfte, Entnahmen und Erträge aus gewillkürtem Betriebsvermögen.

Das Finanzamt darf von einer Steuererklärung aber auch dann nicht abweichen, wenn die hier erklärten Werte nicht dem "Normalbetrieb" entsprechen. Vielmehr muss die Behörde in einem solchen Fall weitere Argumente vorbringen, aus denen sich z. B. die fehlende Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder der Verdacht einer unrechtmäßigen "Optimierung" ergibt.

Umgekehrt haben Steuerpflichtige aber auch keinen Anspruch darauf, nach Richtsätzen besteuert zu werden. Maßgebend sind die tatsächlichen Unternehmenszahlen, was dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht (st. Rspr., zuletzt BVerfG, Beschl. v. 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BGBl I 2024, Nr. 47, Rdnr. 143 m.w.N.).

### **Schätzungsbefugnis des Finanzamts nach § 162 AO**

Das Finanzamt kann (grundsätzlich alle) Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO schätzen, wenn

- es diese Grundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann,
- der Steuerpflichtige keine ausreichenden Angaben machen kann oder diese bewusst verweigert und
- Buchführungsunterlagen nicht ordnungsgemäß oder nicht vorhanden sind und damit der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden können.

Ihre Schranken findet die Schätzungsbefugnis in den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen, insbesondere also der Gleichmäßigkeit (§ 85 Satz 1 AO) und der Verhältnismäßigkeit.

### **Schätzungen der Finanzbehörden auf Grundlage der Richtsatzsammlung**

Zu Hinzuschätzungen auf Grundlage der Richtsatzsammlung kommt es in der Praxis am häufigsten, weil das Finanzamt Bücher oder Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen nicht (vollständig) anerkennt. Formelle Mängel, z. B. die nicht zeitgerechte Einbuchung von Umsätzen oder Kosten, ein nicht erfasster Eigenverbrauch oder die fehlende Kassensturzfähigkeit rechtfertigen hier die Hinzuschätzung. Das Finanzamt zieht hier immer dann die Richtsätze heran, wenn sich aus ihnen ein - aus Sicht des Prüfers - realistischerer Ansatz als der vom Steuerpflichtigen gewählte ergibt. Dies betrifft z. B.

- Rohgewinn- und Rohgewinnaufschlagsätze,
- den Umfang von Privatentnahmen sowie
- Abweichungen von diesen "Grundwerten" durch besondere Umstände, etwa die Betriebsgröße oder den Umsatz.

### **In eigener Sache:**

Unsere Kanzlei ist am **Freitag, den 04. Oktober** geschlossen.

Ihre Steuerberater

### **Steuertermine Oktober 2024**

- 10.10. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.10. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.10. Umsatzsteuer für Quartalszahler ohne Fristverlängerung

Sie finden dieses Infoblatt auch unter [www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief](http://www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief)